

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza a zhodnocení nástrojů controllingu v obchodní společnosti
Analysis and Evaluation of Controlling Tools in Business Company

Student:

Bc. Lucie Kordasová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2020

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lucie Kordasová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza a zhodnocení nástrojů controllingu v obchodní společnosti**
Analysis and Evaluation of Controlling Tools in Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení controllingu
3. Nástroje controllingu a oblasti jejich využití
4. Analýza a zhodnocení nástrojů controllingu v obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling – koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

PARMENTER, David. *Key performance indicators: developing, implementing, and using winning KPIs*. Third edition. Hoboken: Wiley, 2015. 407 p. ISBN 978-1-118-92510-2.

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 160 s. ISBN 978-80-271-2028-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2019

Datum odevzdání: 24.04.2020



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



doc. Ing. Lenka Kauerová, CSc.
proděškanka pro studium
na základě pověření k jednání č.j.
VSB/19/050319/9900 ze dne 24. 9. 2019

Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně včetně přílohy 3.
Přílohy 1 a 2 jsem upravila a vložila.

V Ostravě dne 15. 4. 2020


.....
Bc. Lucie Kordasová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické vymezení controllingu	8
2.1	Pojem a význam controllingu.....	8
2.1.1	Definice controllingu	8
2.2	Historie controllingu	10
2.2.1	Začátky controllingu v České republice	10
2.2.2	Současné tendence v rozvoji controllingu	12
2.3	Zásady controllingu.....	12
2.4	Funkce a filozofie controllingu	14
2.5	Cíle controllingu.....	15
2.6	Institucionální zakotvení controllingu.....	16
2.7	Controller a náplň jeho práce	17
2.7.1	Osoba controllera	18
2.7.2	Postavení controllera.....	21
2.8	Přístup managementu ke controllingu.....	23
2.9	Analytické metody, užívané ve strategickém controllingu	23
2.10	Reporting	25
2.10.1	Potřebné údaje pro reporting.....	25
3	Nástroje controllingu a oblasti jejich využití	27
3.1	Nástroje a metody controllingu.....	27
3.1.1	Operativní nástroje.....	27
3.1.2	Strategické nástroje	29
4	Analýza a zhodnocení nástrojů controllingu v obchodní společnosti.....	48
4.1	Historie a charakteristika obchodní společnosti.....	48
4.2	Organizační schéma obchodní společnosti	50
4.3	Zastupitelnost jednotlivých pozic ve společnosti.....	52
4.4	Způsob provádění účetních operací.	52
4.5	Postupy a tvorba výkazů pro jednotlivé procesy.....	53
4.6	Controllingové oddělení obchodní společnosti.....	57
4.7	Cíle controllingového oddělení	60
4.8	Současný stav provádění controllingové činnosti obchodní společnosti	61
4.9	Plán, realizace kontraktů a zakázková naplněnost obchodní společnosti	68
4.10	Podnikatelská činnost obchodní společnosti a stav jejího majetku	71
4.11	Využití ukazatele KPI v obchodní společnosti.....	72
4.11.1	Ukazatelé KPI pro obchodní úsek	74

4.12	Účast společnosti ve výběrových řízeních	76
4.13	Report obchodního úseku společnosti	77
4.14	Produktivita práce v obchodní společnosti	79
4.15	Kapitola interních neshod obchodní společnosti	81
4.16	Výdaje obchodní společnosti.....	82
4.17	Náklady nutné pro provoz obchodní společnosti	83
4.18	Efektivní komunikace controllingu s ostatními úseky společnosti	86
4.19	Tvorba kalkulací v obchodní společnosti	87
4.20	Analýza životního cyklu výrobku	90
5	Závěr	91
	Seznam použité literatury	94
	Seznam zkratk	97
	Seznam grafů, schémat a tabulek	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Controlling jako rychle se rozvíjející ekonomická disciplína je již řadu let pevnou součástí nadnárodních a velkých obchodních společností. Postupně však proniká do menších a malých účetních jednotek, které si dobře uvědomují, že potřebují své procesy efektivně regulovat a analyzovat data pro rozhodování. Tím, jak rostou, posilují svoji pozici, získávají nové trhy a rozšiřují nabídku, pocítují také potřebu mít svůj rozvoj pod kontrolou. Využívají k tomu soubor controllingových nástrojů, analýz, procesů a metod k dosažení racionálního finančního řízení.

Rovněž obchodní společnost, kterou měla autorka diplomové práce možnost blíže poznat, aplikuje, kvalitativně rozvíjí a zdokonaluje systém řízení pomocí controllingových metod s cílem přinášet potřebná data k efektivnímu rozhodování. Poskytuje tím prostor k analýze a zhodnocení uplatněných nástrojů controllingu a tím nabývá jistoty, že má možnost svými doporučeními pomoci ke zdokonalení úrovně prováděných controllingových činností. Společnost si již na počátku spolupráce dala jasnou podmínku nezveřejnit v praktické části její název, kterou autorka diplomové práce respektuje. Získala však souhlas k nahlédnutí do interních materiálů, jejichž prostřednictvím lze naplnit hlavní cíl diplomové práce, kterým je popsát, analyzovat a zhodnotit používané controllingové nástroje.

Ve společnosti jsou controllingové nástroje využívány v míře, která svým rozsahem i záběrem napříč jednotlivými úseky autorku diplomové práce velmi překvapila. Pokud by chtěla tuto činnost do detailu popsát, potřebovala by daleko více prostoru, než poskytuje rozsah této práce. Škála činností a náplň práce controllerů společnosti byla pro autorku diplomové práce natolik lákavá a zajímavá, že by bylo velmi unáhlené soustředit se jen na úzký profil vykonávaných činností a neukázat tak plné spektrum záběru controllingových procesů popisem jejich metod a postupů napříč jednotlivými úseky, což je jejím dalším cílem.

Poznat zblízka práci týmu controllerů, a každou jeho osobnost zvlášť, je další z vytýčených cílů diplomové práce, který bude chtít autorka splnit. Je to důležité proto, aby si autorka mohla představit provázanost činností týmu controllerů od vytvoření podkladů přes analýzu dat až k jejich prezentaci managementu.

Diplomová práce je rozčleněna do dvou kapitol teoretické části a jedné praktické. V první části je definován vlastní pojem controllingu, popsána historie a jeho počátky,

kdy se začal stále více prosazovat, aby poskytoval souhrnná data pro manažerská rozhodnutí. Je zde rovněž vysvětlena filozofie, z které vychází. Jeho cílem je zabezpečit zdravý a bezproblémový chod společnosti pomocí schopností předvídat, reagovat, koordinovat a dávat perspektivu. Uplatnění tohoto cíle bude autorka diplomové práce sledovat. Zaměření controllingu přesně definuje nutné vlastnosti a předpoklady k jeho vykonávání. Musí být vybrána osobnost aktivní a respektovaná, s precizní znalostí procesů v širokém kontextu, o které všichni ví, že má nejaktuálnější data, na která se všichni mohou spolehnout.

Autorka diplomové práce, ve snaze co nejvýstižněji popsat teoretické aspekty controllingu, nastudovala dostupnou odbornou literaturu a prameny dané oblasti, aby pronikla do všech specifik a mohla tyto informace a poznatky použít při konfrontaci s vnitropodnikovými procesy. Přivítala by však větší nabídku knih v českém jazyce, které by se zabývaly moderní controllingovou činností.

V druhé části diplomové práce jsou popsány nástroje controllingu v členění na strategický a operativní, včetně uvedení oblastí jejich využití. Jsou zde zmíněny zejména ty, které jsou nejvíce používány v obchodní společnosti, kterou měla autorka diplomové práce možnost blíže poznat.

Praktická část na tuto kapitolu navazuje a jsou zde uvedeny poznatky a modelové příklady z podnikatelské činnosti obchodní společnosti. Autorka diplomové práce vychází z interních materiálů a internetových zdrojů obchodní společnosti. Je zde uvedena řada příkladů použití nástrojů controllingu, doplněna o analytické poznatky autorky diplomové práce. Bude tak možno doplnit informace, získané v teoretické části, praktickými zkušenostmi a radami controllerů a specialistů obchodní společnosti, které jsou velmi cenné a nelze je získat z žádné učebnice. Tím by chtěla autorka diplomové práce naplnit další cíl praktické části, kterým je provedení SWOT analýzy a zveřejnění závěrů provedené PEST analýzy. Kurzívou provede popis a zhodnocení vybraných činností, jak účelně controlling tyto procesy podporuje. Z toho vychází další z cílů, a to prakticky poznat, které z teoretických definic fungují a které naopak nepřinášejí předpokládaný užitek pro strategická manažerská rozhodnutí.

V druhé a třetí kapitole diplomové práce je aplikována metoda teoretického vymezení základních pojmů a metoda popisu. Ve čtvrté je využita metoda praktické aplikace, pomocí které byly zpracovány získané informace a data. Ty se v praktické části

porovnávají metodou komparace a zjištěné poznatky jsou shrnuty metodou syntézy. Ve čtvrté kapitole, jejíž náplní je praktická část diplomové práce, je použita rovněž metoda analýzy, která je velmi důležitá proto, aby bylo dané téma pochopeno. V celé diplomové práci je použita metoda postupu, kdy se uplatní přechod od obecných pojetí ke složitějším.

2 Teoretické vymezení controllingu

V této kapitole diplomové práce jsou popsány charakteristické znaky controllingu, který hraje v současné době velmi důležitou roli v rozhodování managementu většiny společností.

2.1 Pojem a význam controllingu

Význam slova controlling lze překladem z angličtiny volně interpretovat jako kontrolovat, ovládat nebo řídit. V překladech z jiných jazyků můžeme ve slovnících nalézt další doplňující významy. Můžeme nalézt další určení a úrovně, které ilustrují šíři problematiky, která je v tomto označení ukryta a kterou se v každodenním životě společností zaměstnanci controllingu zabývají. Slova jako dozor, revize, dohled, ale také označení, znamenající přezkoušení, řízení, prohlížení, předcházení, znamenají zkoumat a prověřovat dostupné materiály společnosti a předkládat objektivní, přesné a použitelné podklady. Správně nastavené controllingové mechanismy jsou velmi důležité pro správné a včasné vyhodnocení příznaků krize vyhodnocováním možných rizik a vyhledáním negativních událostí uvnitř společnosti. Jsou velkým vkladem do její budoucnosti, kterou vytváří včasnými a správnými prognózami. [6]

2.1.1 Definice controllingu

Dostupná literatura nabízí celou řadu definic, které přesně vymezují teorii controllingu i jeho praktické využití. Liší se zejména mírou poznatků a zkušeností, které obsahují a jejich verze jsou vždy originální. Dá se říct, že obsahují celé spektrum činností tak, jak jsou autory chápány a v jednotlivých společnostech vykonávány. Lze nalézt definici, která popisuje controllera jako pouhého správce, který soustřeďuje a archivuje data a informace. Toto pojetí však nemůže uspokojit poptávku managementu po distribuci neustále živých údajů v nejnovější verzi. Časté jsou také formulace, které popisují controllera jako jednoho z vrcholových manažerů společnosti, jehož informace jsou klíčové. [6]

Např. Rolf Eschenbach¹ definuje controlling jako jedinou koncepci, která poskytuje souhrnnou pomoc vedení společnosti (svými nástroji a výstupy ovlivňuje názory managementu, dává podporu pro efektivní řízení). Sjednocuje názory a doplňuje management jak v koncepčních otázkách, tak funkčním a institucionálním obsahem.

¹ Rolf Eschenbach – narozen 12.05.1931, Jena, Německo. Rakouský profesor pro oblast řízení společností, autor publikací o finančním managementu a controllingu.

Controllingovou filozofii přirovnává k software a controllingovou infrastrukturu k hardware. Pokládá je za nosné sloupy řízení. Jejich prostřednictvím je možné získat úplnou kontrolu nad řízením obchodní společnosti, což objasňuje velikou oblibu controllingu a zvyšující se zájem o něj v obchodních společnostech. [1]

V českých publikacích o controllingu lze nalézt rovněž některé definice. Např. Martin Zralý² ve své formulaci předkládá výstižné vysvětlení, že je tuto funkci nutno posuzovat jako systém a způsob řízení, a to pečlivé až precizní řízení, na základě poskytnutých přesných informací. Vystižení podstaty efektivity činností ve společnosti spolu s výstupy controllingu, které jsou pravidelně prezentovány, musí být v krátkodobých intervalech vyhodnocovány. V této souvislosti je třeba přijímat klíčová rozhodnutí, korigující procesy ve společnosti, když zde hrozí odklon od předem vymezených cílů, nebo když se výrazně odchylují od stanovených limitů. Tento postup může vést v konečném důsledku k přehodnocení původních záměrů, pokud se najdou pádné argumenty, jasně ilustrující nutnost změny. Controlling musí společnost směřovat a motivovat k dlouhodobě udržitelnému řízení procesů v požadovaných limitech a zajistit, že jsou a budou dosahovány stanovené cíle nejen v oblasti finanční, ale i v rámci obchodních aktivit, rozvojových programů, technického rozvoje a ostatních důležitých odvětví. [6]

Další definice je uvedena v knize Jaromíra Lazara.³ Controlling je široce používanou metodu řízení, jejímž obsahem je nepřetržité posuzování a porovnávání reálného průběhu podnikatelského procesu s jeho požadovaným stavem. Analýza vznikajících odchylek v seřazení dle příčin původu a odpovědnosti konkrétních zaměstnanců je těžištěm celého systému. [5]

Někteří velmi známí ekonomové i v dnešní době pokládají controlling za specifickou národní a dějinnou zvláštnost, koncepci platnou pro německy mluvící země, zaváděnou v 60. letech 20. století. Ve skutečnosti se jedná o pojem, který byl celosvětově zaveden na mezioborovém systémovém základě. [25]

² Doc. Ing. Martin Zralý, CSc., narozen 1948 Praha. Publikuje a přednáší na seminářích s tematikou podnikového řízení, manažerského účetnictví a controllingu.

³ Doc. Dr. Ing. Jaromír Lazar absolvoval obor systémové inženýrství na Ekonomické fakultě Vysoké školy báňské – Technické univerzity Ostrava. Od roku 2010 působí na Obchodně podnikatelské fakultě Slezské univerzity. Přednáší v předmětech: Nákladové účetnictví, Manažerské účetnictví, Audit.

2.2 Historie controllingu

Počátky controllingu lze sledovat na přelomu 19. a 20. století u velkých dopravních a obchodních společností (General Electric Company, Ford, Motor Company), kdy tehdejší controlleri pracovali zejména na vedení finanční evidence a účetních podkladech s tím spojených. Během celosvětové hospodářské krize v roce 1926 došlo k výraznému rozvoji controllingu, který musel reflektovat požadavky po změně způsobu a metod řízení obchodních společností. Tím došlo k rozšíření náplně této pozice o nové úkoly, zvláště přípravu podkladů pro vypracování plánů a rozhodování. Dále vytvoření administrativy pro kontrolu plnění podnikatelských záměrů a cílů a rovněž poskytování podkladů pro vrcholové vedení. [6]

V Evropě došlo k rozšíření controllingu po 2. světové válce. Hlavní motivací bylo především rychle obnovit hospodářství. Jeho šíření souvisí rovněž s přílivem amerického kapitálu a vznikem poboček a dceřiných společností, které se snažily tlakem na efektivitu a hospodárnost výroby dosáhnout převahu na trhu.

Dalším důležitým obdobím rozvoje controllingu bylo období 50. a 60. let 20. století. Tehdy došlo ke značnému rozšíření náplně práce controllerů. Podíleli se na přípravě podkladů pro vytváření plánů, prováděli jejich vyhodnocení, dohlíželi na plnění záměrů a cílů, navrhovali nápravná opatření. Rovněž se podíleli na řízení daňových záležitostí, tvorbě rozpočtů, evidenci nákladů, majetku společnosti, záležitostí pojištění majetku a vytváření metodických postupů a pokynů. V dalším desetiletí byl controller finančním manažerem s jednoznačnými úkoly. Připravoval plány, získával kapitál, hodnotil řadu ukazatelů činnosti obchodní společnosti, prováděl poradenství a další činnosti. [6]

2.2.1 Začátky controllingu v České republice

Začátky controllingu v České republice se datují na počátek 90. let 20. století, kdy změna vnitropolitické situace přivedla řadu tehdejších centrálně řízených společností k mnoha špatným rozhodnutím. Ve snaze vypořádat se s vlastním neuspokojivým fungováním v oblasti vnitropodnikového řízení, a také přílivem konkurenčních výrobků na trhu, musely společnosti reagovat v duchu tehdejších rozvíjejících se trendů a metod. V žádném případě nebylo možné tolerovat žádné nedostatky, které by byly důsledkem neschopnosti rozlišovat, co je skutečnou příčinou a co naopak následkem neefektivních rozhodnutí. I když měly zřízen systém hospodaření společnosti a kompletní účetnictví

podle jednotlivých středisek nebo chozrasčotní řízení (metoda plánovitého řízení), tyto nástroje v tehdejší řízení ekonomiky plně nefungovaly. V počátcích přechodu ke controllingovým principům byla prováděna i řada nesprávných kroků, kdy byly pokládány vytvořené systémy kalkulací, plánů, rozpočtů a jiných nástrojů za produkt plánovaného hospodářství předchozí éry. Předpoklad, že postupně budované tržní prostředí samo o sobě zabezpečí efektivnost, byl mylný. V té době už byla zřetelná snaha důkladně se seznámit se zákonitostmi a metodami řízení společností na základě controllingu s využitím finančních analýz a měření výkonnosti. [25]

Zvýšení hospodárnosti činností, vykonávaných ve spojitosti s procesem měření výkonnosti, je naprosto nutným požadavkem. A to obzvláště v případech, jestliže za realizaci pro různé uživatele odpovídá konkrétní zaměstnanec, provádějící měření. Etapa komentářů, ověření a sdělení instrukcí o výkonnosti zpravidla vyžaduje speciální přístup, zaměřený na zvláštní potřeby uživatele. To vyžaduje významný časový úsek, spojený s registrací a seřazením získaných hodnot. Výsledkem však musí být pořízení hodnot v jednom sloučeném datovém modelu. Rychlý vývoj informačních a komunikačních technologií a IT systémů umožňuje dospět k tomu, co se jeví jako nereálné. Tedy k jednotně zpracované datové platformě přidat ještě variantní řešení jednotlivých informačních výstupů pro speciální požadavky jednotlivých uživatelů. [11]

První náznaky controllingu se u nás objevily v průmyslových společnostech, inspirovaných americkým příkladem ve 20. letech 20. století. Prvky aplikace controllingových nástrojů a metod je však u nás možné sledovat daleko dříve. Když se podrobně zaměříme na Tomáše Baťu, který vytvořil na počátku 20. století světově uznávané obuvnické impérium, už tehdy měl vybudovanou promyšlenou soustavu řízení a organizace práce. Některé jeho postupy byly v jeho době pozoruhodné a jsou i dnes revoluční. Mohou sloužit jako příklad efektivní činnosti vrcholového managementu. Pokud porovnáme jeho způsob řízení lze říct, že již tehdy rozuměl controllingové filozofii a používal některé z nástrojů controllingu dnešní doby. Jistě by v řadě jeho oblastí z dnešního pohledu obstál.

Prvními skutečnými průkopníky, kteří se věnovali rozvoji odvětví controllingu v České republice, byla v oblasti akademické Vysoká škola ekonomická v Praze. Z podnikatelských kruhů pak Controller Institut Praha, který se již od roku 1995 věnuje poskytování vzdělávání v oblasti controllingu a financí. [19]

2.2.2 Současné tendence v rozvoji controllingu

Koncept controllingu se jako nástroj strategického a operativního řízení neustále zdokonaluje a rozvíjí. Tvůrci přicházejí s novými metodami a vylepšují již existující postupy. Navazují tak na své předchůdce a vytváří promyšlené a inspirativní procesy. Někdy však jen zdokonalí již fungující systém, a to pod novým označením, aby náležitě poukázali na společnost, kterou reprezentují. Profesor Bohumil Král⁴ poukazuje v této souvislosti na tendence, které podle jeho názoru jsou pro praxi důležité a zvyšují význam controllingu. Jsou to zejména následující:

- Snaha zdůraznit význam a vliv, který má na principy a východiska z jednotlivých posuzovaných problémových odvětví v prostředí informačních a komunikačních technologií, jejichž prostřednictvím probíhá nejen zpracování, vyhodnocení a využití informací controllingových postupů, ale v podstatě celý podnikatelský proces; [25]
- Nutnost nadále reagovat na zvyšující se význam mezioborové podstaty řízení společností, což vyžaduje zvýšenou pozornost a přesné formulace controllingových vazeb na existující koncept manažerských řídicích systémů, a také na koncept řízení a měření výkonnosti;
- Nutnost zaujmout stanovisko a vyslovit se ke snahám, jejichž záměrem je odstranit obvyklé omezení zveřejňování účetních výkazů a závěrek v oblastech, které nejsou prioritním předmětem podnikatelského záměru (např. environmentální oblasti podnikatelského procesu, morální a etické otázky vytváření a použití citlivých controllingových informací, spojitost controllingu a konceptů společenské odpovědnosti společností, včetně jejího dlouhodobě udržitelného rozvoje, možnosti využití controllingu při řízení lidských zdrojů a další). [25]

2.3 Zásady controllingu

Controlling musí být vždy systémem, který svým zaměřením směřuje do budoucnosti obchodní společnosti. Musí být zaměřen na vyhledávání a včasnou identifikaci rizik a problémů. Při tomto zaměření je schopen upozornit na problémy dříve, než se nepříznivě projeví v hospodářském výsledku a dokáže včas pojmenovat jejich příčiny.

⁴ Prof. Ing. Bohumil Král, CSc., je profesorem Katedry manažerského účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze, vykonává přednáškovou a publikační činnost v oblasti controllingu

Rolf Eschenbach představil pět zásad novodobého profesionálního controllingu:

I. Zásada hnací a brzdící síly

- Pokud management společnosti postupuje při svém rozhodování obezřetně a s uvědoměním si možných rizik, je možno v tomto období zaměřovat controlling směrem k inovacím a novým příležitostem. V programech a plánech, u kterých je nutná počáteční pobídka či urychlení postupu nebo sledováno datum ukončení a předání, sehrává controlling funkci hnací síly, která je hybnou energií a pohání procesy;
- V období, kdy je management společnosti více přikloněn riziku a zaměřen na nově nabízené možnosti a výzvy, neměl by controlling svojí činností procesy uspíšit. Měl by si být sám dobře vědom všech rizik z toho plynoucích a nepodcenit dohled. Přijímaná rozhodnutí musí být do detailu promyšlena a nesmí chybět argumenty na základě nejnovějších dat. V tomto modelovém případě controlling vykonává funkci brzdící síly nebo tyto rizikové příležitosti úplně zastavuje. Nesmí se bát kritizovat a přehodnotit plánované cíle. [2]

II. Zásada objektivity

- Rozlišuje šest rozdílných pojetí nezaujatého pohledu, které mají vztah ke controllingu:
 - a) Controlling musí využívat ověřené a osvědčené údaje;
 - b) Controlling musí posuzovat komplexní stav věcí ve všech souvislostech. Musí mít předem vyhodnoceny možné hrozící důsledky a negativní účinky ještě před vydáním doporučení ke konečnému rozhodnutí. Musí disponovat analytickým myšlením;
 - c) Controlling musí mít jasnou strukturu a prezentaci logickým a pochopitelným způsobem;
 - d) Nesmí podcenit krizové indikátory přehlížením nebo zkreslováním faktů. Zamlčování rizik není dlouhodobě udržitelné;
 - e) Controlling musí mít vlastní pevné názory a poznatky z praxe. Musí být schopen vypracovat hodnotící expertízy;
 - f) Veškeré vydané výkazy, data a prezentace musí mít možnost odprezentovat kterýkoliv manažer nezávisle. Bez ohledu na to, kdo je jejich autorem. [2]

III. Zásada včasného jednání

- Včasné jednání může zabránit velkým ztrátám. Jde o včasné varování po rozpoznání nepříznivého stavu. Pokud je tato zásada dodržována, společnost lépe odolává vnitřním i vnějším vlivům nebo je na ně včas připravena. Musí fungovat systém včasného podávání objektivních informací. [2]

IV. Zásada rovnováhy mezi normativním, strategickým a operativním controllingem

- Hlediska normativního a strategického controllingu musí být pokládána za stejně důležitá a musí mít stejnou váhu jako operativní hlediska. Výzkumu, žebříčku hodnot a strategii společnosti musí být věnována stejná péče jako stanovení a realizaci cílových ukazatelů;
- Učiněná operativní rozhodnutí se svými dopady na normativní a strategické postavení společnosti musí být pravidelně přezkoumávána.

V. Zásada dokumentace

- Veškeré akce v procesu controllingu je nutné zaznamenat a systematicky uchovávat kompletní, přehledné a v písemné podobě;
- Dokumentace slouží k zaznamenání potřeb controllera, k uchování dokladů nebo důkazů pro zpětné dohledávání, k účelu kontroly dodržení principů controllingu;
- K řešení sporů manažerů a controllerů. Nutnost vést dokumentaci v písemné podobě přináší lepší a přesnější formulace ve výkaznictví. [2]

2.4 Funkce a filozofie controllingu

Controlling je možno chápat jako systém řízení, který má vytvořenu vlastní filozofii. Při jeho zavádění do života obchodních společností naplňoval controlling zejména funkci registrační. Jeho úkolem byl zejména sběr dat. Z dnešního pohledu se tedy dá říci, že jeho pozice byla pasivní. Dnešní orientací zejména na úsporu nákladů, hospodárnost a návrhy na zlepšení systému řízení plní navigační funkci. Dnešní doba vyžaduje vytvoření vlastní filozofie řízení, která používá všechny podstatné informace, dostupné v oblasti plánů, přezkoumávání systému, kontroly a usměrňování aktivit společnosti. V tomto ohledu plní controlling funkci inovační a koordinační. [6]

Filozofii controllingu vystihují tři základní zákonitosti:

- Zaměření na cíle – controlling participuje na vytýčení priorit, cílů a záměrů společnosti, plní kontrolní funkci a spolupracuje při vytváření jednotlivých technik tvorby plánů;
- Zaměření na úzké profily – význam controllingu spočívá ve vytvoření účelného informačního systému, pro poskytnutí kvalitních výstupů relevantních dat a který odkryje úzká místa, která doposud nebyla hodnocena jako riziková a nebyla jim věnována odpovídající pozornost. Taková mohou komplikovat úsilí o dosažení podnikatelského záměru a cílů společnosti;
- Zaměření na budoucnost – musí být prioritní a je nutno se takto orientovat pro splnění cílů. Pohled zpět je na místě jen v těch případech, kdy si controller potřebuje ověřit rozhodnutí, učiněná v minulosti. Vidí jejich dopad do současnosti a může zabránit problémům v budoucnu. [6]

2.5 Cíle controllingu

Rolf Eschenbach při zobrazení controllingu ve schématu řízení nachází inspiraci u Küppera. Cíl controllingu vidí v zabezpečení zdravého a bezproblémového chodu společnosti. To je možno dosáhnout prostřednictvím těchto jednotlivých cílů:

- Zajistit schopnost předvídání a přizpůsobení – controllingové mechanismy musí mít informace o tom, co se děje v okolí společnosti, sledovat konkurenci a vyhodnocovat změny. Musí předvídat i možné budoucí trendy, čímž přispívá k přizpůsobení a možné nutné změně chování společnosti;
- Zajistit schopnost reagovat – controlling přispívá informacemi v informačním systému společnosti k udržení rovnovážného vztahu mezi plánovaným a reálným stavem. Pokud dojde k vychýlení z tolerančních mezí, poskytne možnost korigovat vnější i vnitřní vlivy a vést společnost vytýčenou směrem;
- Zajistit schopnost koordinace – controlling musí zajistit podmínky pro soulad jednotlivých útvarů a systémů společnosti. Je nutno poskytnout možnost uvést do souladu činnost jednotlivých zájmových lobbistických skupin a udržet je v rovnováze tak, aby bylo možno koordinovat splnění záměrů finančních i nefinančních, interních i externích. [1, 6]

Pro splnění vytýčených cílů musí controller převzít odpovědnost v souboru funkcí a činností, kterými podporuje řízení společnosti, aktivně jej doplňuje nebo koordinuje.

V rámci podpory řízení controller dává vrcholovému vedení a top managementu veškeré údaje, nezbytné pro realizaci jeho cílů s vědomím odpovědnosti za poskytnutí správných informací a odpovídající podporu. Jsou však rozhodnutí, kdy se vrcholový manažer neřídí doporučeními controllingu. Vystupuje jen ve funkci informační. V jiných případech se controller může podílet aktivní prací na doplnění řízení společnosti. V tomto případě je nutno mít optimálně nastaveny controllingové procesy, metody a nástroje, které musí dávat přesné a závazné výstupy na různých stupních řízení. Svoji nezastupitelnou úlohu má controlling při rozhodování v krizových situacích, kde může převzít zvláštní, předem vymezené rozhodovací pravomoci. Rozsah pravomocí při zapojení controllingu do řídicích procesů je odlišný v různých společnostech a je závislý na způsobu řízení, počtu controllerů v jednotlivých společnostech a ochotě vrcholového vedení zavádět controllingové metody na různé stupně řízení. Vystupuje v takových případech ve funkci inovační. Další úlohou controllingu je vytvářet předpoklady pro koordinaci v systému řízení, což prakticky znamená, že controlling se podílí na vývoji jednotlivých podsystémů řízení, na vytváření struktury systémů a procesů v nich probíhajících a vztahů v nich i mezi nimi. Controlling tedy vystupuje v koordinační funkci. [6]

2.6 Institucionální zakotvení controllingu

Při zavádění controllingu ve společnosti je nutné rozlišovat mezi funkcemi controllingu a institucí controllingu. Pro jeho uskutečnění není nezbytně nutné zřizovat speciální oddělení. Důležité je mít schopné zaměstnance, kteří budou nositeli a úspěšnými vykonavateli této důležité funkce. V menších a středních obchodních společnostech, které nemají speciální útvar, je nezbytná spolupráce s manažery. Jedná se o průnik množin funkcí a úkolů, aby bylo dosaženo optimálních výsledků.

Rozsah pracovní činnosti, které přebírá controlling od managementu, závisí na velikosti společnosti, metodách řízení, zvyklostech a souvislostech, na vývoji na trhu a vlivu konkurenčních produktů, na množství a řešení aktuálních problémů společnosti, na postoji vrcholového managementu a vstřícnosti jednotlivých manažerů využívat podkladů a výkazů, které controlling nabízí. [6]

Controller a manažer mají rozdílné i společné charakteristiky práce. Manažer provádí plánování, koordinaci, organizování, motivuje, rozhoduje a kontroluje. Controller vytváří metodiku a vhodné nástroje, moderuje shromážděná data a aktualizuje zavedený systém. Zvláště v malých společnostech se náplň pracovní funkce manažera

a controllera prolínají a často se stává, že přebírají vzájemně řadu úloh nebo se vhodně doplňují. Oba se podílí na získávání a zpracování informací, které prezentují vrcholovému managementu. Musí rovněž plnit funkci interních poradců, schopných kdykoliv obhájit svá doporučení a postupy. [6]

2.7 Controller a náplň jeho práce

Náplní práce controllera z hlediska obsahu vykonávaných činností se zabývala již řada výzkumů renomovaných agentur i množství článků v odborných publikacích. Ve svém hodnocení oceňují jeho velký podíl a klíčovou roli při plánování a rozpočtování, a to na všech úrovních. Jak strategické, taktické, tak i operativní, včetně přehledného zpracování plánovaných a skutečných výsledků. Důležitá je orientace na podnikatelské záměry a cíle, které musí být dosaženy ve výrobě, stavu zásob, logistice, prodeji produktů, technickém rozvoji a vzdělávání zaměstnanců. [20]

Důležitá je činnost controllera při vytváření systému manažerského účetnictví, měření výkonnosti a s tím souvisejícího zpracování výkazů. Další činností controllera je tvorba soustavy projektového řízení, správa a identifikace rizik, vytváření a rozvoj organizačních struktur.

Funkce, které by měl controller ve společnosti plnit, je možno uvést v následujícím přehledu. Měl by zejména působit jako:

- Koordinátor a vedoucí týmu, který pracuje na projektech, spojených s formulací cílů společnosti. Směřuje zúčastněné ke společnému cíli volbou vhodných prostředků pro jejich dosažení;
- Odborník a vizionář, zpracovávající pro management možnosti a východiska budoucích řešení; [20]
- Znalec metodiky, který má odpovědnost za vypracování stanovisek a výchozích materiálů pro přípravu a dodržování vnitropodnikových směrnic, a to především v oblasti kalkulací produktů, rentability, vnitropodnikových cen a vnitropodnikového účetnictví;
- Moderátor, podporující komunikaci mezi zaměstnanci s různými názory i mezi jednotlivými útvary všech oblastí řízení společnosti, které vyžadují optimální taktiku při vedení dialogu. Musí využít nabízeného potenciálu diskuse a za má úkol oznamovat dosažené úspěchy na odpovídající úrovni řízení, interpretovat, objasňovat výsledky řídícím pracovníkům a managementu;

- Praktik při zpracování pravidel hospodárného řízení společnosti, včetně systému neustálého zlepšování, motivace a odměňování zaměstnanců. [20]

2.7.1 Osoba controllera

Controller musí být loajální zaměstnanec, který do detailu zná společnost a porozuměl její strategii. Musí podávat managementu přesné informace, které vyjadřují skutečnost o tom, jak úspěšně či neúspěšně si společnost vede a jak směřuje ke splnění podnikatelského záměru a strategických cílů. Pokud by zahltil pozornost manažerů množstvím informací, mohl by odvést pozornost od důležitých údajů, které by nemusely být při rozhodování vůbec využity.

Nejdůležitějšími vlastnostmi controllera jsou spolehlivost, svědomitost, pečlivost, věcnost, schopnost srozumitelně formulovat a analyticky vyhodnocovat faktické informace. Musí ovládat umění komunikovat s týmem i vrcholovými manažery společnosti. To všechno s dostatečnou časovou rezervou, aby vedení společnosti mohlo v předstihu rozhodnout a podniknout účinné kroky k odvrácení krizového vývoje. Plánovat a uskutečňovat jednotlivé kroky, zajišťující systém včasných varování, a dále jistotu, že se společnost nedostane do tíživé hospodářské a finanční situace, která by měla vliv na její krátkodobou i dlouhodobou prosperitu. V žádném případě však nesmí přesáhnout pravomoci, které jsou uvedeny v jeho pracovní náplni. Jeho kompetence vyjadřují požadovanou úroveň vývoje předpokladů pro vykonávání funkce a stupeň pracovních schopností a kvalifikace pro dané funkční zařazení ve specifických podmínkách obchodní společnosti. [10, 17]

Controller musí mít detailní znalost všech procesů ve společnosti na úrovni, nezbytné k pochopení ekonomických toků. Především však musí mít přesný přehled v souvislostech. Musí vědět, kde se tvoří a jak jsou vysoké náklady, kde je zdroj úspor a jaká přidaná hodnota se tvoří v jednotlivých útvarech. To všechno musí sledovat v souvislostech, spojitostech, kontextu s okolím a nekonfliktně v rámci vytváření dobrého mediálního obrazu a příznivého pohledu na společnost zvenčí. Důležitým předpokladem je dovednost odlišovat podstatné od nedůležitého, dovednost srozumitelně a bez připuštění pochybností objasnit vrcholovým manažerům i členům týmu bez ekonomického vzdělání svoje argumenty, z kterých doporučení vychází. Samozřejmě s vysvětlením možných dopadů takového rozhodnutí na ekonomické výsledky společnosti. Controller musí ovládat dovednost prezentovat a komentovat výsledky

provedených analýz, včetně rozvahy o neustálém zlepšování, popřípadě modernizaci dlouhodobého majetku tak, aby to bylo výhodné z pohledu budoucí ekonomické situace. [17]

Ke všem výše uvedeným vlastnostem a dovednostem je třeba přidat nastupující nové trendy. Stále více se uplatňují benchmarkové informace. Benchmark je metoda, založená na statistické analýze, v které se uplatňují údaje zaměstnanců společnosti. Označuje, které individuální osobní dispozice a předpoklady se nejlépe uplatní na konkrétní pracovní pozici k úspěšnému a účinnému fungování a které osobnostní vlastnosti naopak omezují dosažení požadovaných výsledků. Tato metoda funguje na principu porovnání nebo výkonnostního testu (anglicky benchmark) těch nejlepších zaměstnanců. Z porovnání pak vychází žebříček, porovnávající zaměstnance, kteří svoji práci vykonávají hůře a neplní předpoklady vedení společnosti. Je třeba k nim zvolit přístup jako k příležitostem, rizikům a nositelům zdrojů o dostupných nejlepších provozních praktikách (Best Business Practices – dále jen BBP). Controller by měl udržovat svoje znalosti na vysoké profesní úrovni a udržovat je účastí na pravidelných školeních a workshopech. Musí být vytrvalým nositelem benchmarkových a BBP informací a aktivit.

Pozice controllera je při praktickém výkonu jeho funkce často přirovnávána k plavbě po nepředvídatelných vodách světových moří. Obrazně, či symbolicky vyjádřeno, podnikání funguje jako: Maják, Navigátor, Sextant, Meteorolog a Strážce pokladu. Všemi těmito zařízeními a funkcemi musí být loď vybavena, aby neztroskotala. Musí je mít i vrcholový management se svým týmem a jimi vedená společnost. Jedině tak mohou směřovat ke svým cílům plynule, bezpečně, spolehlivě a bez krizí či ztroskotání. [13]

Maják – záře majáku v dáli na obzoru nebo zblízka v mlze kapitánovi lodi a jeho posádce jasně naznačuje nebezpečí. Všichni musí zbystřit pozornost, protože hrozí kolize s útesy nebo najetí na mělčinu. Převáděno do praktického života společnosti to znamená, že controller musí vrcholový management informovat o ekonomických rizicích a mimořádných turbulencích, ohrožujících společnost. Neznamená to jen dohled nad skutečností, že nebyly překročeny náklady nebo nebylo dosaženo plánovaných ekonomických cílů. Schopný controller průběžně poskytuje vrcholovému managementu k rozhodování objektivní zpětnou vazbu o dosažených výsledcích podnikatelské činnosti v širších souvislostech a vzhledem k plánované ekonomické efektivitě společnosti.

Vzhledem k operativní činnosti, kdy bývají často manažeři vytížení operativními zásahy, spojenými s plněním provozních úkolů v rámci svých útvarů, musí controller dokázat vhodně reagovat. Zvolit správnou reakci na momentální situaci a věcně informovat o ekonomických rizicích a dopadech, které mají vliv na vykonávání provozních zásahů. Rovněž kontextově informovat tým k získání přehledu o dlouhodobějších záležitostech stavu investic a skutečných přínosech budovaného systému trvalého zlepšování. [17]

Navigátor – jeho úkolem je nalézt cestu a zabezpečit, aby společnost svými výsledky mířila tam, kam je nasměrována vytýčeným strategickým plánem a stavem aktuálních rozpočtů. Důležité jsou nejen přesné informace o správnosti nastoupené cesty, zda nedošlo k odchýlení od zvoleného kursu, ale také zda se neobjevují okolnosti, které je nutné vzít v úvahu v souvislosti s vnějšími a vnitřními vlivy, kolísáním na vlně nejistoty tržních mechanismů a průchodnosti cest, kterými společnost směřuje k cíli. To všechno v závislosti na skutečné pozici společnosti a k předpokládanému plánovanému stavu ve všech ekonomických ukazatelích. Správný controller ve funkci navigátora dokáže tyto informace nejen jasně a včas předložit, ale současně také předkládá vrcholovému managementu návrh na korekci navigačního kursu.

Sextant – jedná se o přístroj k určení geografické polohy. K jejímu správnému určení jsou potřebné i další nástroje jako kalkulačka a zručnost v poměrně složitých výpočtech ke stanovení skutečné polohy vůči předpokládané. Zjištěná přesnost dosažené polohy velmi závisí na zkušenosti, svědomitosti a pečlivosti navigátora, tedy controllera, aby udržel kurs. Je nezbytně nutné, aby controller včas dokázal správně a bez zbytečného odkladu informovat o reálné ekonomické situaci společnosti, pravdivě o zjištěné odchylce faktických výsledků od plánovaných a o nezbytných korekcích. Tyto informace s dostatečnou vypovídací schopností musí být přístupné jak v pravidelných reportech, tak na vyžádání jednotlivých členů týmu nebo vrcholového managementu. Selhání controllera v tomto případě způsobuje potíže a ztráty. [17]

Meteorolog – správné předpovědi v pravý čas mnohokrát rozhodovaly v dějinách lidstva o úspěších nebo neúspěších při významných událostech místního i globálního významu. Velice významné jsou meteorologické prognózy pro bezpečnou plavbu a navigaci lodi k dosažení cílového přístavu. V různých obdobích a aspektech jsou požadovány dle časového sledu předpovědi okamžité, střednědobé a dlouhodobé nebo všechny současně. Skvělý controller musí předvídat, tedy dávat požadované ekonomické výhledy z hlediska perspektivy. Manažerská rozhodnutí jsou obvykle učiněna

se střednědobými nebo dlouhodobými dopady. Pro správné vedení společnosti, musí vrcholový management a jeho tým znát výsledky pro příští čtvrtletí za stávajících podmínek. Musí ovšem také vědět, za jakých vnitřních a vnějších podmínek a okolností budou dosaženy výsledky společnosti do konce rozpočtového nebo fiskálního období a jaké mohou být. Kvalita, správnost a spolehlivost perspektivních výhledů závisí na vědomostech, informovanosti a přehledu controllera. Spolehlivost takových výhledů je velmi závislá na kvalitní spolupráci manažerského týmu a je podmíněna také efektivní komunikací. Bez těchto předpokladů nemůže controller uspět v roli meteorologa, následně pak neobstojí ani jako navigátor, sextant nebo maják. [17]

Strážce pokladu – každá loď potřebuje sebranou posádku, peníze na provoz, zboží a nezbytné zásoby. Stejně tak v přeneseném slova smyslu toto potřebuje každá společnost. Při použití nejlepší navigace sice doplujeme do cíle včas, ale pokud nám během cesty dojdou peníze, zásoby nebo zboží, naše plavba byla neúspěšná a zbytečná. Stejně neúspěšně by dopadla i obchodní společnost. Proto skvělý controller dohlíží na zdravý tok peněz, splatnost faktur a doporučuje optimální stav zásob, zboží a pokladní hotovosti. S týmem plánuje tok peněz, protože má přehled o závazcích a aktivech společnosti. Dává doporučení, kdy a co odprodat nebo koupit, aby optimalizoval tok peněz, zásob a zboží. Iniciuje identifikaci a vyhodnocení rizik k jejich odvrácení. Zabráňuje hrozcím sankcím z prodlení, o kterých informuje management společnosti. [17]

2.7.2 Postavení controllera

Při definování požadavků na controllera je důležité odlišit controllera jako zaměstnance, který potřebuje odbornou kvalifikaci, pravidelná školení, znalosti a dovednosti a dále controllera jako pracovní pozici ve společnosti. Požadavky na výkon této pracovní pozice jsou závislé na řadě okolností. Závisí na velikosti společnosti, metodách řízení i na tom, jakou důležitost této pozici přisuzuje.

Podle postavení controllera a požadavků, kladených na něj a jeho schopností, rozlišujeme:

- Controllera, pracujícího na pozici manažera útvaru controllingu, složeného z desítek členů;
- Controllery – členy útvaru controllingu, zodpovědné za množství různorodých dílčích úkolů;

- Controllera v malé obchodní společnosti, který musí sám obsáhnout celou agendu controllingu, a navíc musí plnit i další dílčí úkoly. [20]

Samotné postavení profese controllera není ve všech společnostech jednotné. Poměrně odlišně je přijímán a hodnocen v anglosaské oblasti a v německy mluvících zemích. V anglosaské oblasti se historicky tvořily v obchodních společnostech dvě klíčové pozice – controller a treasurer (hospodář společnosti). Treasurer je zaměstnanec, odpovědný za oblast finančního řízení, finančních toků, zabezpečení dostatečné likvidity a zhodnocování finančních prostředků. Obě tyto profese přísluší svým zařazením do struktury poradních orgánů vrcholového vedení společnosti a jsou většinou přímo podřízeni finančnímu řediteli. Ten spolu s výkonným ředitelem představuje nejužší vedení společnosti. [20]

Controller je v tomto konceptu chápán jako osoba odpovědná za poskytnutí požadovaných informací interním i externím uživatelům. Znamená to pro něj shromáždit celou řadu výkazů a podkladů. Má jednoznačnou odpovědnost za sestavení účetní závěrky a jiných externích výkazů. Interně vypracovává materiály a poskytuje informace, důležité pro operativní řízení, plánování a funkčnost vnitřního kontrolního systému společnosti. Hlavním úkolem controllera je také zabezpečit obsahovou správnost a transparentnost informací, aby byla zaručena jejich důvěryhodnost, nestrannost a nezávislost. Z tohoto důvodu by controller neměl vykonávat a nemá mít pověření souběžně provádět žádnou rozhodovací funkci nebo pravomoc ve finanční či jiné oblasti společnosti. V minulosti náležel do pravomocí controllera také výkon funkce interního auditora. Ve většině společností již byla tato funkce vzhledem ke střetu zájmů a zdůraznění významnosti a nezávislosti interního auditu vyčleněna mimo controlling a v současnosti je zařazena přímo pod statutární či dozorčí orgány společnosti nebo do útvaru řízení jakosti. [20]

V některých obchodních společnostech se každý z controllerů specializuje na konkrétní úseky, protože složitost jejich agendy a objektivní posouzení probíhajících procesů vyžaduje orientaci v problematice. Je to důležité zejména k vyhodnocení jejich individuální činnosti, objektivnímu a správnému rozpočtování i plánování. V této formě organizace činností pracují specializovaní controlleri. [2]

2.8 Přístup managementu ke controllingu

Controlling musí být v každé společnosti partnerem vrcholového managementu, poskytováním informací šetřit jeho čas, omezovat překvapení na minimum a zvyšovat přesnost rozhodování. Musí mít přehled o strategii a znát profil společnosti. V tak složitém organismu, jakým je obchodní společnost, musí finanční ředitel disponovat poradními orgány, které mu předloží veškerá finanční data v pravdivé podobě, v pravou chvíli a v dostatečně podrobné verzi. Velice důležitý poradní hlas má hlavní účetní, který je garantem správnosti všech finančních dat a jeho výstupy dávají jistotu, že nehrozí daňové nedoplatky a jiná rizika. Pozice hlavního účetního vyžaduje vysokou kvalifikaci a dokonalý přehled, protože pečlivě vedeným účetnictvím zdravý chod společnosti začíná. Neméně důležitý je pro finančního ředitele controlling. Pracuje s veškerými dostupnými údaji ve společnosti. V první řadě ví, jaké informace vyhledat, jak je prezentovat, případně filtrovat ty nejdůležitější. Vrcholoví manažeři ví, že v tomto útvaru vznikají ucelené a kontextové informace. Controller propojuje získaná data z obchodní bilance, marketingu a z účetnictví. Tyto ucelené informace jsou cenné zejména proto, že by samostatně podané neměly pro management takovou vypovídací schopnost, odpovídající hodnotu ani kvalitu. Nemusely by být ani správně vyhodnoceny. Controlling je velmi ceněný zejména proto, že je jediným důležitým filtrem, který odděluje důležité informace od nevýznamných, dle podnikatelského záměru a strategie společnosti. [23]

2.9 Analytické metody, užívané ve strategickém controllingu

Ve společnostech, v nichž používají filozofii controllingu, je controller důležitým článkem a tvořivým prvkem operativního i strategického řízení. Odpovídá za přípravu postupů a technik strategického řízení a metodik aplikace. [6]

Analytické i prognostické metody lze zařadit do dvou skupin:

- Kvalitativního charakteru – musí identifikovat možné ovlivnění budoucí prosperity, jejich původ a následky. Pak je třeba kvalifikovaně rozhodnout o nutnosti promítnout je do strategického plánu společnosti. Pokud se podaří dobře uplatnit kvalitativní nástroje, lze přikročit ke kvantifikaci. Za nejlepší nástroje v tomto směru jsou považovány ty, které jsou založené na principu individuálního nebo kolektivního sdělení, popisující pravý a nezkreslený stav věci. Mezi nejpoužívanější patří Analýza silných a slabých stránek, příležitostí a ohrožení (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats – dále jen SWOT analýza). Další z analýz je Politická,

ekonomická, sociální a technologická analýza (Political, Economical, Social a Technological – dále jen PEST analýza), Delfská metoda, Brainstorming a techniky různých scénářů; [6]

- Kvantitativního charakteru – musí doplňovat uplatnění kvalitativního charakteru a nástrojů. Cílem je vyjádřit probíhající jevy pomocí dat a čísel. Mezi nejpoužívanější metody této oblasti patří práce s časovými řadami, kauzální metody nebo použití predikčních modelů.

V případě provádění analýzy globálního okolí a zájmových skupin je cílem mít k dispozici informace o významném dění v okolí společnosti a jeho možných dopadech na budoucnost. Existuje celá řada faktorů, které mohou mít vliv a jejichž zanedbání by mohlo mít velmi nepříznivé dopady. [6]

Z důležitých externích aspektů je v dnešní době velmi významná zejména technická a technologická vyspělost. Ta má vliv na společnost ve dvou základních rovinách, týkajících se nejen prodávaných produktů, ale také vybavení výroby a inovace výrobních postupů. Neméně důležité jsou politické a právní podmínky. Zde hodně záleží na začlenění společnosti do odvětví dle významu. Hospodářský vývoj státu a jeho fiskální politika včetně prognóz dávají předpoklady pro výši kupní síly obchodních společností a v konečném důsledku i domácností, které kupují nabízené výrobky. Tyto faktory mají vliv na ziskovost.

Veškeré zmíněné faktory představují pro společnost velké příležitosti, ale také možnost ohrožení. Důležité je rovněž provádět analýzu jednotlivých odvětví. Nejčastěji je zde používán Porterův model pěti sil (viz příloha 1). Ten vychází z předpokladu, že všechna odvětví nedisponují rovnoměrným potenciálem zisku. Faktor pěti sil vymezuje sílu konkurence, a tím i potenciál odvětví. Je třeba zjistit a pochopit, které ze sil mají v konkurenčním prostředí největší význam a vliv. [6]

Uplatňuje se zde zejména:

- Rivalita v daném odvětví, kde může hrát roli těsná provázanost sortimentu výroby;
- Potencionální konkurence na trhu;
- Hrozba substitutů, kteří se stanou svým výkonem, náklady a cenou atraktivními;
- Dodavatelé, kteří působí na výši zisku změnou cen, dodacích lhůt a nabízenou kvalitou;

- Zákazníci, jejichž snahou je získat nejnižší cenu, vyšší kvalitu a výhodnější podmínky. [6]

2.10 Reporting

Neodmyslitelnou součástí controllingového procesu je reporting. Jeho cílem je poskytovat důležité informace na všech úrovních řízení, včetně vrcholového managementu. Jednoznačnou odpovědnost za reporting má útvar controllingu, který připravuje, třídí a zpracovává data do takové podoby, aby je mohl předat jejich příjemcům. V minulosti byl chápán jako nástroj ukládání a uchovávání informací. Postupně se jeho pojetí rozšířilo a stal se prostředkem pro zpracování dat, který výsledné reporty rovněž šíří a prezentuje. Obsah, úprava a forma informací bývá obvykle určena metodickými pokyny a je popsána ve vnitropodnikových směrnících. Reporty musí mít vysokou vypovídací schopnost a přehlednost. Proto musí být jednoznačně určeny:

- potřebné údaje reportů a jejich obsah,
- metodika zpracování a úprava dokumentů,
- formulace údajů a výstupů,
- finální výstupní data jako doporučení. [6]

Controlling i reporting musí být vzájemně provázány. Jen takto splní svoji úlohu v obchodní společnosti. Mají také svoje slabé stránky. Jednou z nich je zpracovávání některých výkazů, které nejsou při rozhodování vůbec použity nebo jsou zpracovány zbytečně. Je důležité, aby byly chápány jako velmi užitečný nástroj ke správnému rozhodování. Proto je nutné provádět revizi předkládaných podkladů, aby nebyly vytvářeny jen z povinnosti nebo setrvačnosti, ale aby měly vždy vysokou vypovídací hodnotu. [6]

2.10.1 Potřebné údaje pro reporting

Podkladem a zdrojem údajů pro vytváření reportů bývá nejčastěji účetnictví. Kvalitní reporty musí kromě interních informací obsahovat srovnávací údaje z externích zdrojů, např. srovnání s okolními společnostmi nebo konkurencí. Jde o to zařadit do reportů informace, které management potřebuje a chce je mít kompletní. Důležité je najít rovnováhu mezi dostupnými informacemi, žádanými, které chceme mít a potřebnými.

Je nutné dbát na to, aby nebylo poptáváno velké množství irelevantních informací, aby se data netříštila, aby mezi množstvím informací v reportech a kvalitním rozhodováním managementu byla přímá úměra. Pokud finální zpráva je příliš obsažná, nemusí umožnit rychlé porozumění a přehlednou orientaci. Proto je dobré dbát na obsahovou přesnost a zdůraznění nejdůležitějších kontrolních veličin. Proto při sestavování reportů je třeba dodržovat objektivitu informací, jejich ověřitelnost a srozumitelnost, vhodně formulovat jejich obsah, připravovat zprávy ve správný okamžik, pokud možno stručně, adresně, s požadovanou pravidelností. [6]

3 Nástroje controllingu a oblasti jejich využití

Controllingové nástroje propojují jednotlivé agendy a činnosti řízení obchodní společnosti ve fungující mechanismus. Je možno mezi ně zařadit celou řadu analýz, které přesně určují klíčové parametry společnosti. Patří k nim mimo jiné výše a doba obratu zásob, naplněnost výroby objednávkami, pořízení investic, včasné subdodávky a řada dalších důležitých oblastí. Dále nástroje k identifikaci kritických bodů ve výrobě a odbytu, aplikace metody příspěvku na zaplacení fixních nákladů a výnosů, provedení analýzy provizí, nástroje pro efektivní řízení kvality, hodnotová analýza apod. [9]

3.1 Nástroje a metody controllingu

Controllingové nástroje v sobě zahrnují veškeré metodické podpůrné prostředky, které jsou doporučeny a aplikovány ke splnění úkolů, záměrů a cílů obchodní společnosti. Mohou být rozděleny na strategické a operativní nástroje. Ve vazbě na controllingovou koncepci a konkrétně přidělené úkoly se druhy a počet controllingových nástrojů mohou odlišovat.

Strategická oblast reflektuje funkci a postavení společnosti, její důležité cíle a záměry podnikatelské činnosti. V jejím rámci je přesně určena politika společnosti, vyhledávají se skryté možnosti a úzká místa. Od operativního controllingu se liší pohledem na ukazatel zisku. Ten není posuzován jako cíl, nýbrž jako výsledek správného strategického přístupu. [5, 18]

Strategický controlling pomáhá vedení společnosti předáváním podnětů k takovému typu jednání, které respektuje podnikovou kulturu a zaměření na budoucnost ve všech výkonných oblastech podnikání, a také pomáhá koordinaci při budování infrastruktury společnosti pro podporu strategicky plánovaných a prosazovacích procesů.

Účelem operativního controllingu je podporovat vedení společnosti při budování a koordinaci plánovacích kontrolních mechanismů a procesů, orientovaných na výsledek. Jeho posláním je také zajistit připravenost kvantitativních nástrojů k výsledkově orientovanému řízení podnikatelského záměru. [18]

3.1.1 Operativní nástroje

Z podstaty zadání úkolů operativního controllingu, a s přihlédnutím k významu funkce controllingu jako funkce koordinační, je možno definovat v operativní oblasti následně uvedená pole působnosti, spojená s významnými a typickými nástroji:

- **Operativní plánování a rozpočtování ve společnosti** – zahrnuje rozpočtový řád, plnění kapitol rozpočtu, schválený finanční plán, připravenou účetní rozvahu, uplatnění moderních kalkulací, osvojení benchmarkingu.⁵ Tato agenda je zpravidla zpracovávána a prezentována tabulkovým procesorem. Jedná se o efektivní nástroj pro plánování a rozpočtování, proto je jako vizuální styl využívanou platformou prezentace procesů, ovlivňující rozhodování a řízení společnosti. V poslední době se však s rostoucí poptávkou po nejaktuálnějších datech v reálném čase uplatňují nové, sofistikované softwarové nástroje, které si vytváří společnosti dle aktuální potřeby tak, aby poskytovaly spolehlivé výsledky a výstupy. Metodu zpracování vstupních údajů ovlivňuje v obecné rovině celá řada faktorů. A to zejména sběr dat (obsah, množství), postup jejich přeměny do výstupních údajů, četnost zpracování, způsob vyhodnocení a využití v systému řízení; [4]
- **Operativní zpětná vazba** – uplatnění principu má dáti/dal – porovnání (odchylová analýza), zjištění odpovědnosti za vznik odchylky od plánové kalkulace, kontrola prováděných činností;
- **Investiční plánování a řízení v rámci investičního controllingu** – prováděcí příručka, uplatnění dynamických investičních kalkulačních postupů, provedení genderově sensitivní analýzy, úpravy investičních a odpisových rozpočtů a alternativní kalkulace. Investiční plán schvaluje top management obchodní společnosti. Je sestaven jako dlouhodobý na dobu zpravidla pěti let a odráží vizi, kam by měla společnost směřovat a pomocí jakých konkrétních investic by měla dosáhnout plánovaných cílů. Investiční plán na takto dlouhé období stanoví objem uvažovaných finančních prostředků, vázaných na tuto dobu. Jen rámcově označuje plánované investiční činnosti s odhadem rozpočtu, rozděleným na potřebné externí a interní investice. Tento plán musí být v průběhu tohoto cyklu přesněji specifikován a precizován. Aby nedošlo k dramatickému překročení plánovaných odhadů, musí být vytvořena rezerva pro případ, že dojde k navýšení plánovaných výdajů. Investiční plán je podřízen finančnímu plánu, který určuje budoucí finanční zajištění uvažovaných investic. Základním dokumentem pro investiční plán je vytvořený strategický plán. Důležité je pravidelné vyhodnocování finančních výsledků investic; [18]

⁵ Benchmarking je strategie, vycházející z předpokladu: znáš-li svého nepřítele a pokud znáš sám sebe, není třeba se bát výsledků mnoha bitev. Další zásadou je: být nejlepší z nejlepších.

- **Projektové plánování a řízení v rámci projektového controllingu** – projektová příručka, jeho rozpočet, termínový plán realizace, průběhový plán projektu a plán využití, souhrnná nákladová, časová a pokroková kontrola, přiložená projektová dokumentace. Projektové plánování lze posuzovat jako nástroj pro soustavné a systémové provádění změn a zlepšení, který je realizován řadou postupných kroků. Manažeři na všech stupních řízení musí být přesvědčeni o důležitosti motivace a zapojení svých podřízených do tohoto procesu. Důležité je získat pro trvalé provádění změn i ty zaměstnance, kteří svým konzervativním myšlením by mohli tyto plány blokovat. Důležitým prvkem je v tomto případě přesvědčivá argumentace a uvědomění si nutnosti změny; [18]
- **Informace vedoucích zaměstnanců** – podpora zpracování dat v informačním systému vedoucích pracovníků a manažerů, dále komunikační, moderační, intervenční a prezentační techniky. Image a výsledky hospodaření obchodní společnosti i jejich zaměstnanců často závisí na manažerské obratnosti a schopnostech vedoucích na všech stupních řízení. Získat a udržet špičkové manažery již v dnešní době není mnohdy otázkou finančního ohodnocení a vysoce nadprůměrné mzdy, ale často zahrnuje i oblast benefitů a pracovních jistot, které musí reflektovat rizika, plynoucí z odpovědnosti vykonávat takové pracovní činnosti. [18]

3.1.2 Strategické nástroje

Strategické nástroje slouží v první řadě ke stanovení a zvyšování šancí pro budoucí rozvoj obchodní společnosti a ke snížení rizik, spojených s jejím růstem. Je třeba pojmenovat, rozpracovat a přijmout účinná opatření k dosažení cílů podnikatelského záměru a zároveň si otevřít nové možnosti a cesty k dosažení kladného hospodářského výsledku. Ke strategickým cílům patří zejména technický rozvoj společnosti a vývoj nových produktů a služeb. Dále s tím spojené budování kapacit a infrastruktury, použití sofistikovanějších metod a nákup nových technologií, péče o zaměstnance a jejich soustavné proškolení, získání dodatečného kapitálu, zajištění nových odbytových teritorií, zlepšení organizační struktury obchodní společnosti, dosažení vyšších tržních podílů a vytipování nových možností prodeje svých výrobků. Strategický controlling se věnuje hlavně šancím, novým příležitostem, ale také rizikům obchodních společností. Jedná se o už aplikované možnosti úspěchu, ale i zásoby pro stávající toky výroby, stejně jako nezbytné zdroje pro budoucnost. Strategický controlling zpracovává a dává dlouhodobý pohled na dobu následujících až pěti let.

Vedení obchodní společnosti musí z uveřejněných prognóz a ukazatelů včas reagovat na změny okolního tržního prostředí, které mají vliv na strategický controlling. Včasná reakce a správná manažerská rozhodnutí musí přinést správná řešení. Zadání úkolů strategického controllingu je možno definovat těmito nástroji:

Analýza globálního okolí a zájmových skupin – cílem této analýzy je získat dokonalý obraz o význačných konkurentech, zájmových a lobbistických skupinách na trhu i v okolí obchodní společnosti. Dále o příštím možném vývoji na trhu, o jeho změnách, otřesech a jiných možných dopadech na činnost společnosti, které by mohly nastat a odchýlit její směřování k vytýčenému cíli. Závěry a opatření z nich plynoucí, jsou důležitým základem budoucí prosperity a rozvoje společnosti. Velká pozornost musí být věnována zejména klíčovým faktorům, především nosnému programu produktového portfolia, které vytváří podstatnou část hospodářského výsledku a ovlivňuje budoucnost. Jejich opomenutí by mohlo mít kritický dopad na další aktivity i v rámci vývoje a technického rozvoje. Tyto analýzy jsou obvykle prováděny pomocí kvalitativních nástrojů, přitom je nutno dbát na systémy včasného varování a techniky scénářů. [6, 9]

Technický úsek působí v obchodní společnosti ve dvou úrovních. Jednak ovlivňují samotný produkt, včetně jeho inovací a dále ovlivňuje samotný proces výroby tím, že inovuje technologické postupy, úspory při výrobě i realizují výběr nových, úspornějších a produktivnějších technologií. Tím se značnou mírou podílí na hospodárnosti výroby. Jestliže obchodní společnost provádí současně analýzu technologického prostředí, dokáže efektivně a včas zasáhnout do fáze životního cyklu technologického vybavení a inovací a výrazně tím ovlivňuje celkovou technickou vyspělost obchodní společnosti. Takto se dostává i k novým, dříve nedostupným technologiím a neobává se je zavést.

Stejně tak důležité, jako jsou technologické podmínky, je i právní a politické prostředí v okolí. I v této oblasti je důležité predikovat a být připraven na přicházející změny. Zde je důležité začlenění obchodní společnosti do zájmových, oborových a odvětvových skupin a organizací, kde mohou významné faktory změn a jejich dopadů včas zachytit a být na ně v pravou chvíli připraveni. [6]

Při provádění analýzy ekonomických zájmů jde o rozборы vlivů, které mohou působit na hospodářský výsledek a zisk. Důležité jsou prognózy vývoje cen na trhu, kupní síly zákazníků a domácností. Rovněž by se obchodní společnost měla zabývat dopady

hospodářského vývoje států, ve kterých podniká, jejich fiskální, peněžní, kulturní a demografickou politikou. Tyto faktory lze souhrnně vyhodnotit provedením PEST analýzy. Jejím cílem je nejen identifikovat faktory makroekonomického okolí, ale i činitele, jejichž vliv na obchodní společnost bude nevýznamný nebo naopak podstatný. Zároveň PEST analýza by měla indikovat odhad změn budoucnosti obchodní společnosti a jak jim čelit. [6]

Analýza prostředí – věnuje se podstatným situacím v prostředí obchodní společnosti a jejich dalšímu vývoji. Slouží jako základna pro nalezení strategie při využití dalších nástrojů. Podstatou správného vyhodnocení analýzy prostředí, přesněji řečeno analýzy příležitostí a hrozeb v obchodní společnosti, je nepřetržité sledování spolu s pravidelným a pečlivým vyhodnocením marketingového makroprostředí a mikroprostředí, jejichž vliv na společnost je značný. Mezi marketingové makroprostředí řadíme prostředí demografické, ekonomické, společenské, sociální a právní. Všechna mají vliv na realizaci obchodů a tržeb obchodní společnosti. Akteři marketingového mikroprostředí jsou klienti, odběratelé, zákazníci z konkurenčního prostředí, dodavatelé a celá řada dalších seskupení v rámci aktivit společnosti. Tyto všechny skupiny mají vliv na rentabilitu a zisky v daném odbytovém teritoriu. [6]

Při provádění rozborů událostí v makroprostředí a mikroprostředí musí vrcholní manažeři a ostatní zaměstnanci na různých úrovních řízení rozeznat nové možnosti a příležitosti. Obchodní společnosti je musí vnímat jako další šance rozvíjet svoje aktivity a směřovat k využití jejich potenciálu podle atraktivity a možnosti úspěš. Důležité je příležitosti využít a zachovat si je do budoucna. Může to přinést značnou konkurenční výhodu a příznivou situaci na trhu, která bude kladně přijata zákazníky. Společnost se tak vymezí oproti svým konkurentům na dobu několika let. Nezanedbatelnou výhodou je také vytvoření matice příležitostí, kde se na její ose projeví zmíněná hlediska – atraktivnost a pravděpodobnost úspěchu, respektive kladného výsledku. Zmíněná matice má značnou vypovídací schopnost a dokáže informovat, v kterém kvadrantu je možno nalézt nejvýhodnější možnost a příležitosti pro obchodní společnost. Na druhé straně se skrývají reálná nebezpečí a hrozby, které na ni působí a mají svůj vliv. Řadíme mezi ně vývojové tendence a změny okolního prostředí. Skrývají v sobě reálná ohrožení obchodní společnosti, která mohou narušit vyvíjené aktivity a již připravená řešení v klíčových oblastech. Existují zde dvě veličiny, které by měl mít vrcholný management na zřeteli a neustále sledovat jejich vývoj. Patří mezi ně závažnost hrozeb a pravděpodobnost jejich

výskytu pro daný obor a určitý, specifický trh. Jako v případě příležitostí, i zde je také možnost vytvořit matici ohrožení. Je graficky znázorněna čtyřmi kvadranty a uvedenými veličinami. Na osy u kvadrantů je nutno nanést závažnost a pravděpodobnost ohrožení. Zásadním krokem v procesu strategického managementu je realizace strategických analýz. Účelem je identifikovat význačné, dynamicky se vyvíjející události a procesy, jejichž vlivy ale nemusí být na první pohled v reálném čase významné. Ale ve vztahu k budoucímu vývoji mohou ovlivnit situaci v obchodní společnosti a tím výrazně předurčit směřování jejích aktivit. Pomocí analýzy vnitřního prostředí dostává společnost důležité informace o tom, jaké má možnosti a potenciál pro svůj rozvoj. Pro manažery se jedná o velmi cenný nástroj a zdroj informací o tom, jaké mají jejich zaměstnanci k dispozici zdroje, jaké dovednosti, zručnosti a schopnosti přizpůsobovat se novým trendům. Analýza má vypovídací schopnost o finanční síle společnosti, pojmenovává její silné stránky a dává informaci o úspěšných inovačních produktech a projektech, které jí dávají konkurenční výhodu. Výsledky analýz vnitřního prostředí definují interní potenciál a možnosti společnosti, poukazují na její slabé stránky nebo případná omezení a zdůrazňují naopak silné stránky, na jejichž základě je možno rozvíjet specifické budoucí strategie. [12]

Analýzou vnitřního prostředí se zabývají poradci vedení společnosti a jejich výsledky musí vést k jednoznačnému a objektivnímu posouzení vnitřních zdrojů, s kterými je možno počítat a využít je. Při správném posouzení a pochopení souvislostí odhalí i skryté možnosti a potenciál společnosti. Mnohdy umožní provádět i různé funkční aktivity, jako je např. finanční management společnosti, řízení lidských zdrojů, průzkum trhu, řízení vývojových úkolů apod. [12]

Důležitým prvkem vnitřního prostředí, vedle jejích zdrojů, je i zavedená kultura uvnitř obchodní společnosti, která zahrnuje svébytnost a jedinečnost, originalitu a individuální přístup ke sdíleným hodnotám. Reflektuje zásady, smýšlení, uvědomění a chování zaměstnanců, které prochází napříč aktivitami všeho druhu. V minulých dekádách byla prezentace silně zavedené kultury uvnitř obchodní společnosti považována za jeden z určujících činitelů její prosperity. Dlouhodobě se takové společnosti držely v popředí žebříčků úspěšnosti a schopnosti generovat zisk. V poslední době vlivem turbulentního vývoje na trzích a v zájmu udržení konkurenceschopnosti produktů, se však objevují různé negativní tendence a opačná stanoviska, které povyšují momentální zájmy nad zavedenou kulturu a vidí v ní spíše překážku výkonného strategického managementu,

založenou na myšlence nedostatečné způsobilosti společnosti adaptovat svoji strategii nastalým změnám vnějších podmínek. Svědčí o tom řada analýz, uveřejněných v odborných knihách, tisku a ve věstnících obchodních společností napříč obory. [21]

Klíčovým prvkem, který stále více ovlivňuje dosahování kladného výsledku společnosti, je vliv vnějšího okolního prostředí. Rychlé změny na trhu, globalizace, vliv silných nadnárodních společností a mezinárodní dohody, společně s dalšími novými jevy, výrazně ovlivňují život obchodních společností a přinášejí nové výzvy a nároky na vrcholový management. Je nutno se vypořádat s extrémními meteorologickými změnami, výraznými demografickými pohyby napříč kontinenty i hrozbou terorismu. Mantinely rovněž určují společenské, politické a sociální vlivy, různé podle místa působení. Vliv mají rovněž zákony a legislativa daného státu, dostupnost nových technologií a kvalifikovaní zaměstnanci, kteří jsou připraveni pro výkon práce, mají odpovídající schopnosti, dovednosti a znalosti, včetně praktických zkušeností. S těmito předpoklady poskytnou přidanou hodnotu vyráběným produktům a službám v prostředí neustále sílící konkurence. Důležité je najít takovou příležitost na trhu, kterou vlastním vývojem a prodejem produktů dokáže obchodní společnost uspokojit. [10, 21]

Vnější okolí se podstatným způsobem podílí na utváření podmínek a definuje varianty a limity pro vrcholný management. Důležitým předpokladem pro úspěch je takové směřování a koordinace všech činností obchodní společnosti, jejíž strategický cíl, strategie a podnikatelský záměr reflektuje okolnosti, vlivy a podmínky, dané vnějším okolím. Přitom neexistuje jednotný postup a navenek stejné faktory vnějšího prostředí mohou působit na určitou obchodní společnost pozitivně, naopak na jinou negativně. Vždy rozhoduje umění efektivně řídit procesy a záleží ve velké míře na managementu zdrojů, kapacit a výkonnosti dané společnosti. Tedy v tomto případě na podmínkách jejího vnitřního prostředí. [21]

Nástrojem pro sumarizaci výsledků provedených analýz vnitřního a vnějšího prostředí je SWOT analýza. Patří mezi zásadní metody strategické analýzy z důvodu jejího sjednocujícího profilu zjištěných, spojených a vyhodnocených poznatků, které slouží pro vytýčení alternativ a taktiky budoucího rozvoje společnosti. Obsahuje matici se čtyřmi sektory, definovanými dvěma kritérii – prostředím vnitřním a vnějším a povahou prvků pozitivních a negativních. Při provádění analýzy jsou označeny silné a slabé stránky (strengths, weaknesses), příležitosti a také hrozby (opportunities, threats). Jde o to, aby byla SWOT analýza sestavena dle pravdivých údajů. Potom z ní lze odvodit

základní řešení pro stanovení strategických cílů obchodní společnosti a slouží k definování strategie, vedoucí k jejímu dosažení. Na základě SWOT analýzy je možno vytvořit základní logiku strategického plánu, který se zaměřuje na vyloučení slabých stránek a hrozeb tím, že smysluplně využije a nadradí výhodné silné stránky a příležitosti. [21]

Analýza podnikání – jedná se o soubor činností pro snazší pochopení, jakým způsobem je možno ovlivnit existující a dosud nevyužité potenciály společnosti. Funguje jako základna pro stanovení slabých a silných stránek společnosti. Je klíčovou součástí podnikatelského záměru a cílů. Umožňuje identifikovat a označit příznaky, které se velmi důležitou měrou podílejí na hospodářském výsledku. Klíčové je tyto faktory uspořádat a posoudit rozsah a dopad, jakým se podílejí na podnikatelské činnosti. Faktorem, který bývá zpravidla stabilní a obvykle se neodchyluje od realizovaných analýz, bývají zejména bariéry, zaměřené k financování a subvencím. A to jak v případě začínajících podnikatelů, tak obchodních společností, připravených se rozvíjet či inovačně zaměřených.

Z pohledu financování se jeví pro obchodní společnost nejvýhodnější využití krátkodobého financování z cizích zdrojů, protože dlouhodobé zdroje bývají dražší. Krátkodobé zdroje v sobě skrývají větší riziko v případě, že se společnost dostane do situace, kdy nemá k dispozici žádné finanční prostředky. Proto je nutné najít co nejvyrovnanější skladbu vzhledem k oboru podnikání. Mimo to vždy otázka sestavení finanční struktury souvisí s oblastí rentability. Pro věřitele společnosti bude vždy výhodnější kapitálová struktura s co nejmenším podílem cizích zdrojů, protože nenese s sebou taková rizika. Pro akcionáře, popřípadě vlastníky, se jeví jako nejvýhodnější taková finanční struktura, která přispěje k nárůstu rentability vlastního kapitálu. [8]

Dalším velmi důležitým bodem je někdy neuspokojivý vztah ve vazbě na veřejnou správu, která svými zákony a nařízeními upravuje mantinely a koriguje podmínky pro podnikatelskou činnost. Je vždy prospěšné, když je dosažena dohoda a vyvážený stav, kdy si jednotlivá odvětví dokážou vzájemně vyhovět. K tomuto cíli směřuje i analytická práce zřizovaných účelových výzkumných institucí, které se snaží najít optimální model řešení této problematiky. Z výše uvedených faktorů vychází i možné potenciální ohrožení i případné příležitosti pro obchodní společnost. V jednotlivých odvětvích a oblastech sehrává zásadní roli motiv a cíle podnikatelské činnosti, či ochota podílet se na vzájemné spolupráci a kooperaci v příbuzných oborech podnikání. Přináší to prospěch a prosperitu zúčastněným obchodním společnostem. Využívání subvencí a důsledná příprava projektů

před jejich realizací kladně ovlivňují jak rozvoj manažerských schopností, tak budoucí hospodářský výsledek společnosti. Mají příznivý vliv i na její know-how, které je určité jedním z nejvýznamnějších faktorů duševního vlastnictví v dané oblasti podnikání. Tyto faktory jsou z pohledu zavedených nástrojů controllingu zdrojem silných i slabých stránek společnosti. [16]

Strategický vzor – je přesně definován jako písemné ustanovení nejvyšších principů a zásad managementu společnosti, které jsou průběžně vyhodnocovány a ovlivňovány podnikatelskou filozofií, záměry a cíli. Je nutno, aby strategické myšlení celého týmu, včetně manažerů, vyhovovalo specifickým znakům a vzorům strategických procesů controllingu. Tento stav předpokládá kvalitní zpracování strategií a klade důraz na pochopení principů strategického vedení. Uvedené principy jsou vzájemně provázány a svými agendami se překrývají. [26]

Nejdůležitější z nich je strategický cíl, který charakterizuje konečný, závěrečný stav, zjištěný po uzávěrce předem určeného strategického období. Aby na jeho základě bylo možno kvalifikovaně rozhodnout, je nutno jej zformulovat naprosto jasně a konkrétně, aby na konci strategického období bylo jasné, zda byl cíl splněn. Podmínkou je, aby strategický cíl byl přesně stanoven a zajistil tak obchodní společnosti co nejvýhodnější pozici na trhu oproti konkurentům. Nesmí v žádném případě bránit v rozvoji společnosti a umožnit ji stabilní a zdravý vývoj. Samozřejmostí je ponechat možnost reagovat na změny, které s jistou mírou určitosti, v rámci opakujících se cyklů, mohou v průběhu strategického období nastat. Pro strategický cíl platí následující znaky: specifický, měřitelný, dosažitelný, reálný a časově omezený (dále jen pravidlo SMART). To znamená, že ke splnění společného cíle musí být její zaměstnanci na všech úrovních stimulováni nebo vhodnými nástroji podněcováni ke zlepšování a dosahování co nejlepších výsledků. Aby nedošlo k demotivaci, musí být přesvědčení o reálné dosažitelnosti a splnitelnosti vytýčených cílů. Musí vycházet z udržitelného základu a být pozitivně přijaty jak zaměstnanci obchodní společnosti, tak i všemi složkami v nejbližším okolí a všichni jej musí vzít za svůj. Musí být v souladu s platnou místní legislativou, respektující její environmentální principy apod. Předpokládaný strategický vzorový cílový stav musí být kvantifikován, to znamená, že musí být dány konkrétní hodnoty a množství zásadních ukazatelů controllingu, což poskytne možnost zhodnotit míru splnění vytýčeného cíle na konci strategického období. Samozřejmě v rozsahu předem odsouhlaseného časového rámce, tedy délky strategického období a včetně rozhodného

okamžiku splnění cíle. Vytýčený cíl by měl být stanoven až na základě provedených analýz vnitřního a vnějšího prostředí. Strategické analýzy tedy chronologicky předcházejí etapu stanovení cíle. [21]

Prosperující společnost má stanovené cíle odlišné od neprosperující. V prosperující společnosti se stanovují:

- Obrátové cíle – jsou velmi důležité, při jejich splnění společnost uskuteční i cíle ostatní;
- Ziskové cíle – stanovení plánovaného zisku na další období;
- Cíle zachování likvidity – stanovení doprovodných podmínek pro udržení náležité likvidity společnosti. [8]

Metody scénářů – jedná se o logicky sestavený pohled, jak by se mohla vyvíjet situace společnosti v budoucnosti a popisuje možné cesty a východiska od dnešního stavu k budoucím scénářům. Je možno je definovat jako jasné, logicky skloubené pohledy na možnou budoucí situaci obchodní společnosti. Výhodou je, pokud si společnost vypracuje více scénářů svého budoucího vývoje v rámci svého místa na trhu a ve vztahu k okolí. Potom je schopna se dle vývoje lépe zabezpečit, reálně a systémově prozkoumat možné důsledky a provést korekce. Samozřejmě určitá únosná míra nejistoty vždy existuje. Musí se s ní vždy počítat při volbě konkrétní strategie. Úspěšná tvorba metod scénářů spočívá zejména v tom, do jaké míry se podaří pravdivě odhadnout, které nastoupené trendy se budou prosazovat i v budoucnu, které svůj vliv ukončí a jaké nové trendy vzniknou a uplatní se. [21]

Scénáře, zabývající se celkovou hospodářskou situací státu a zdůrazňují makroekonomické a makropolitické činitele, nazýváme makro scénáře. Svůj pohled zaměřují na pojmenování možných činitelů, majících vliv na národní nebo celosvětové politické a hospodářské podmínky (např. regulaci a ochranná opatření v jednotlivých státech, inflaci atd.). Odhadují jejich důsledky a vliv na další vývoj objektů analýzy.

Analogicky k makro scénářům jsou tvořeny i mikro scénáře. Jejich výstupem je sled budoucích událostí a dějů v okolí obchodní společnosti, které mohou mít vliv na její strategická rozhodnutí.

Metoda scénářů je moderní a v zahraničí často používanou prognostickou a plánovací metodou, která našla své praktické využití v souvislosti s plánováním i v tuzemských obchodních společnostech. Její výhodou je vnitřní konzistentnost

a spolehlivý popis možného budoucího stavu různých oblastí. Důležitým faktem je, že se neopírá o nejasné předpovědi, ale snaží se pomocí alternativních pohledů predikovat možný budoucí vývoj. [21]

Analýza potenciálů – je jedním z trendů tradiční analýzy slabých a silných stránek. Hodnotí postavení společnosti na trhu ve srovnání s konkurencí. Predikuje možnosti, jakým způsobem a při použití jakých prostředků by se mohla firma rozvíjet. Podnikové analýzy, prováděné obvyklými metodami, varují manažery v praktické činnosti především před těmito nedostatky:

- Jednotlivé oblasti nemusí být zcela nebo mohou být neuspokojivě analyzovány. Tím nelze zformovat vždy objektivní souhrnný obraz obchodní společnosti;
- Na jednotlivé okruhy a oblasti analýz je častokrát nahlíženo odděleně. [18]

Analýzu konkurence a zjištění své reálné pozice na trhu provádí obchodní společnost v mnoha případech především na základě vnitřních odhadů. Schopnost růstu je třeba vykládat jako jistou konkurenční výhodu. Účelem potencionální analýzy je vymezení možností úspěchu a klíčových schopností, silných a slabých stránek a hlavních překážek v dalším rozvoji obchodní společnosti. Důležitým přístupem do tohoto procesu analýzy je důsledná předešlá odvětvová analýza a analýza okolí.

Analýza potenciálů má schopnost poskytnout cenné podklady pro strategická rozhodnutí a nabízí způsoby a prostředky, kterými obchodní společnost může dosáhnout své vize. V konkurenčním prostředí je to právě zvolená strategie, která může společnosti odlišit. Ve veřejném sektoru určuje taktiky a způsob, jak nejlépe využít své zdroje k dosažení požadovaných výsledků. Strategie obchodní společnosti rovněž souvisí s měřením výkonu prostřednictvím řady variant a vazeb. Vždy je nutno zapojit správné controllingové nástroje, protože bez jejich použití by mohly vzniknout strategické plány, které by nikam nevedly a společnost by poškodily. [2, 7]

Analýza portfolia – používá se k rozboru optimální skladby současných strategických oblastí obchodní činnosti společnosti, a to izolovaně podle množství úkolů. Dále k odvození strategických směrů potenciálních nárazů. Umožňuje také posoudit a přehledně popsat stav jednotlivých strategických podnikatelských jednotek (provozoven a produktů) na daných trzích a napovědět jejich perspektivu. Dává možnost provést analýzu obchodní společnosti jako celku, a to se zřetelem výhledu na delší časové období. Pro posuzování lze použít jako základnu portfolia, čili strategické podnikové

jednotky, jednotlivé výrobní skupiny. Vyhodnocení portfoliové analýzy pomáhá vrcholovým manažerům obchodní společnosti kvalifikovaně rozhodnout o budoucích aktivitách a směřování. [2]

Portfoliová analýza dává odpovědi na otázky typu: v jakém stavu se nachází konkurence, jaká je vyváženost výrobního mixu, jestli společnost realizuje prodeje svých výrobků na atraktivních trzích s velmi dobrou rentabilitou, které trhy jsou naopak minoritní a málo ziskové, zda je fáze životního cyklu jeho produktů a služeb atraktivní, do kterých výrobní skupiny je nutno investovat, které podporovat. U ztrátových produktů je na místě rozhodnutí o jejich vyřazení z výrobního programu, aby se snížilo riziko ztrát. Proto je provádění pravidelné analýzy produktového portfolia tak důležité. Přijímaná opatření znamenají vylepšení pozice na trhu a tím udržení nebo zvýšení zisku obchodní společnosti. [2]

Relativní podíl na trhu je vyjádřen poměrem vlastního podílu k podílu nejvýznamnějšího konkurenta v daném oboru. Růst tržního podílu lze odvodit ze statistických rozborů. Důležitá je v tomto směru prognóza tendence. Pozici výrobku dle jeho postavení na trhu je možné pozorovat v jednotlivých kvadrantech matice (viz příloha 2).

Do kategorie **dojnice** patří výrobky, který mají podíl na trhu vysoký, ale jejich šance na další zvyšování tržního podílu je malá.

Mezi **hvězdy** řadíme produkty s vysokým podílem na trhu, u kterých je očekáváno vysoké tempo dalšího růstu. Vytvářejí vysoké přebytky Cash flow.

Kategorie **otazníky** zahrnuje výrobky, jejichž budoucí tržní podíl je otevřený. Mají sice významnou schopnost růstu, ale tržní podíl malý. Zřejmě se nestanou hvězdami.

Hladoví psi je označení produktů, jejichž tržní podíl klesá či stagnuje. Mají nízký podíl na trhu a slabou konkurenceschopnost.

Vedení společnosti musí usilovat o to, aby nově vznikající produkty prošly všemi poli. Z kategorie otazníků musí vzniknout hvězdy. Po jejich etablování na trhu by měla přijít fáze dojných krávy a trh opouští v pozici hladových psů. [9]

Strategické rozpočtování – uplatní se, existuje-li ve společnosti představa nebo vize k zabezpečení dlouhodobé prosperity a postavení na trhu, která vykazuje a usměrňuje výši dlouhodobých nákladů. Úspěšná aplikace rozpočtování jako efektivního nástroje

finančního řízení obchodní společnosti ovšem předpokládá vytvoření specificky vhodných podmínek. Patří k nim zejména:

- Propracovaná a optimalizovaná organizační soustava obchodní společnosti, která umožní rozdělit a delegovat pravomoci a odpovědnosti na vnitropodnikové útvary a adresně na jednotlivé zaměstnance společnosti;
- Rozpracovaný a promyšlený systém plánování společnosti, prezentovaný ve fyzických měrných jednotkách;
- Objektivní úroveň normování spotřeby práce, materiálové náročnosti, rozbor využití strojů a zařízení včetně výpočtu rezerv atd.;
- Propracovaný systém finančního účetnictví a manažerského účetnictví;
- Zavedení a pravidelná validace cen, platných uvnitř společnosti. Jsou nezbytné pro převedení rozpočtů, sestavených ve fyzických měrných jednotkách, na peněžní jednotky. [24]

Rozpočtování obsahuje obzvláště peněžní vyjádření rozpočtovaných úkolů pro jednotlivé organizační složky obchodní společnosti. Výhodou je možnost integrovat a propojit jednotlivé činnosti společnosti, vybudovat z nich řízenou soustavu. Platnost schválených rozpočtů zavazuje a motivuje. Jejich vazba na vhodnou hmotnou zainteresovanost zavazuje zaměstnance společnosti k provedení naplánovaných úkolů efektivním způsobem s maximální účinností. Rozpočty reflektují prostřednictvím plánů zavedenou politiku uvnitř obchodní společnosti. Jsou formulovány pro jednotlivé činnosti a vymezují v zásadních oblastech strategické, popřípadě i taktické cíle v rámci taktického plánování a metody jejich dosažení.

Z pohledu krátkodobých plánů je důležité vycházet především z prověřených zkušeností minulosti, ale současně je třeba si uvědomit, jaké jsou alternativy postupu nebo různých úvah. Roční plán by měl být členěn na jednotlivé části, kterými bývají měsíce nebo čtvrtletí. Základem by měla být analýza sezónních odchylek, tedy pravidelně se opakujících výkyvů, které jsou závislé na faktorech na straně poptávky (zima, léto, sklizeň). Z hlediska aspektu návaznosti na časový rozměr plánování a tvorby plánů lze rozpočty rozdělit na dlouhodobé a krátkodobé. [8, 24]

Dlouhodobé rozpočty souvisí se strategickými cíli obchodní společnosti. V porovnání s vytýčenými cíli tvoří rozhodovací základnu a jsou zaměřeny k větší

systemovosti a lepšímu finančnímu uspořádání. Nelze je tedy proto chápat jako uzavřený systém tak, jak je tomu u rozpočtů krátkodobých.

Výrobní rozpočty zpřesňují plány a rozvádí je do značných podrobností. Jejich prvky bývají:

- rozpočet nákupu materiálu, který přímo vstupuje do výroby,
- rozpočet spotřebovaného materiálu, přímo vstupujícího do výroby,
- rozpočet skladových zásob materiálu,
- rozpočet přímých mzdových nákladů,
- rozpočet výrobních režii, které se podílejí na tvorbě kalkulací,
- rozpočet závazků, které má společnost vůči svým dodavatelům. [24]

Odbytové rozpočty jsou hlavně určeny pro ocenění předpokládaných příjmů v rozpočtovém období. Zahrnují tyto prvky:

- rozpočet prodeje produktů a služeb,
- rozpočet zásob dohotovených produktů na konci roku,
- rozpočet režii, podílejících se na realizaci prodeje produktů (nejčastěji se jedná o režie prodejní a odbytové).

Poněvadž nejdůležitějším zdrojem příjmů obchodní společnosti jsou tržby za prodané produkty a služby, je stanovený odbytový rozpočet základnou pro ostatní rozpočty. Analogicky jsou tržby základnou pro sestavování finančních plánů.

Analýza tržních mezer (dále jen GAP analýza) – je jednoduchým nástrojem, jenž účinně pomáhá manažerům při volbě vhodných marketingových strategií. Cílem je najít nesoulad mezi marketingovými cíli plánovanými a dosaženými, a to zejména v případech, kdy každodenní činnosti obchodní společnosti nesměřují přesně a nejsou plně uzpůsobeny dosažení vytýčených cílů. Tato analýza se zaměřuje také na prozkoumání a odkrytí příležitostí. Soustřeďuje se rovněž na přezkoumání systému a odhalení možných rezerv a příležitostí v případech, kdy poptávka převyšuje nabídku. Tento nástroj controllingu je nazván podle zobrazeného rozdílu aktuálního a cílového stavu – mezery na grafu. Realizace analýzy tržních mezer obsahuje čtyři hlavní fáze:

- I. Rozhodnutí, jaká bude poměřovací základna a co konkrétně se bude měřit. Dalším parametrem je, jaké indikátory a ukazatele se budou používat (např. tržby) a jak dobu se budou měřit; [24]

- II. Zhodnocení zjištěného současného stavu s ohledem na zvolené indikátory a ukazatele;
- III. Posouzení cílového stavu ke konci daného období;
- IV. Poskytnutí klíčových strategických, provozních a dalších důležitých doporučení k dosažení cílového stavu (návod na to, jak zakrýt nebo překlenout mezeru). [24]

Pokud je nutno řešit mechanismus překonání mezery, lze toho dosáhnout různými metodami, např. použitím strategie penetrace trhu, vývojem produktů a služeb, rozvojem na trzích nebo diverzifikací. To znamená využít strategie, vytvořené Igorem Ansoffem.⁶ Další možnou metodou je změna kombinace jednotlivých prvků marketingového mixu. Podle Philipa Kotlera⁷ a Garyho Armstronga⁸ je možné zaplnit strategickou mezeru jedním ze tří následujících způsobů:

- Objevit, ukázat a využít možností v oblastech aktuálního nabízeného portfolia produktů (možnost poměrně intenzivního růstu);
- Vybudování integračních vazeb a vztahů, které mají spojitost s běžnými podnikatelskými aktivitami obchodní společnosti (příležitost integrovaného růstu);
- Možnost zapojit další atraktivní podnikatelské aktivity, které v současnosti nemají k vykonávaným činnostem žádný vztah (příležitost diverzifikačního růstu). [15]

Analýzy tržních mezer lze realizovat v jakémkoli projektu i v různých oborech podnikání. Předpokladem jsou správně zvolené indikátory a ukazatele. Po provedené analýze může být přikročeno k vyhodnocení potřeb a návrhů pro zlepšení. Tento typ analýzy je výhodné realizovat na trzích, kde je ambice nalézt mezery mezi potenciálem trhu a reálným využitím. Analýza tržních mezer pomůže snadněji určit, v kterém segmentu na trhu existuje aktuální poptávka zákazníků, jenž není v tom okamžiku uspokojována. Tuto mezeru na trhu by mohl naplnit nový produkt nebo služba; [22]

Analýza životního cyklu – je časový interval od prvotního vytýčení směru koncepce produktu po jeho vypořádání a likvidaci. Tento koncept je vyjádřen pomocí kvantitativních veličin (financí a rentability) a vyjadřuje vývoj růstu produktu, oboru nebo

⁶ Igor Ansoff (1918 – 2002) položil základy strategického řízení a vytvořil diferenční analýzu a Ansoffovy matice.

⁷ Philip Kotler (narozen 1931, Chicago) je jednou z nejuznávanějších světových osobností v oblasti marketingu.

⁸ Gary Armstrong (narozen 1960) autor mnoha knih o marketingu.

obchodu. Zavedení digitalizace Product Lifecycle Management (dále jen PLM)⁹ klade vyšší nároky na používané sofistikované technologie již ve fázi vývoje a následné výroby. Často je nutná jejich rychlá obnova. Vznikají nové koncepce a postoje managementu obchodních společností při procesu budování chytrých továren a Průmyslu 4.0. Management musí získat z dodaných podkladů mnohem detailnější informace pro správná rozhodnutí. Poptávka zákazníků je již v současnosti velmi dynamická, a to obzvláště v oboru informačních technologií. V budoucnu bude ovlivňovat životní cyklus výrobků a poptávka bude složitěji předvídatelná. Proto bude snaha častěji inovovat a urychlovat vývoj nových produktů. Jejich prezentace a uvedení na trh musí být rychlejší a efektivnější. Právě využitím osvědčených postupů a nástrojů PLM lze těmto výzvám budoucnosti lépe čelit. [14]

Zkušební křivka – je založena na myšlenkovém základě, který vyjadřuje, že vždy při zdvojnásobení kumulovaného vytěženého množství produktu se souhrnné výdaje na výrobek sníží o 20 – 30 %.

Ještě dříve, než došlo k rozšíření analýzy portfolia, byla používána zkušenostní křivka. Byla odvozena a ověřena koncem 60. let minulého století v Boston Consulting Group (dále jen BCG)¹⁰ na základě empirických výzkumů a v dalších teoretických studiích byla dále zdokonalována. Vychází z praktických znalostí, že se zvyšujícím se objemem zakázek ve výrobě se průměrné náklady úměrně snižují. Tento pokles však neplatí vždy a není zcela automatický. Představuje však důležitý nástroj a pozitivní možnost, jejíž využití záleží na schopnostech marketingového managementu. V případě špatných rozhodnutí a nevyužití této výhody management poskytuje příležitost své konkurenci na trhu. [18]

Zkušební křivka má značný dopad na praxi v obchodní společnosti, ale dokonce i na ekonomickou teorii. Ve spojitosti s ní se objevil pojem komparativní výhoda, což vyvolalo diskusi o nezbytnosti specializace obchodních společností. V mezinárodním a celosvětovém měřítku je nutno diskutovat o potřebě specializace zemí třetího světa, které by neuspěly v konkurenci s vyspělými zeměmi. Zkušební křivka jednoznačně změnila ekonomické myšlení a upravila situaci na trhu. Pokud byl v obchodní společnosti vyvíjen tlak na rychlý růst podílu na trhu, potom byly do té doby

⁹ PLM (Product Lifecycle Management) jedná se o postup řízení kompletního životního cyklu výrobku od návrhu koncepce, přes návrh prototypu k jeho výrobě, opravy až k jeho odstranění.

¹⁰ BCG jedná se o nadnárodní společnost, nabízející poradenský servis v oboru Managementu a Strategy consultingu v 48 zemích celého světa.

obvyklé přístupy k rozdělení výrobních faktorů mezi jednotlivé směry použití peněžních prostředků receptem na neúspěch.

Obchodní společnosti, které mají nízký podíl na trhu, ale disponují vysokým růstovým potenciálem, by nikdy nedokázaly produkovat dostatek finančních prostředků v takové výši, aby mohly být úspěšné dle zkušenostní křivky. Opačná situace by nastala u společností s vysokým podílem a nízkými růstovými příležitostmi na trhu. Ty by vytvářely mnohem více finančních prostředků, než by zvládly efektivně a smysluplně reinvestovat. Analýza zkušenostní křivky (zkušenostního efektu) je významnou základnou pro cenovou politiku, zahrnující rovněž sjednávání a uzavírání smluv, ale i pro komunikační a distribuční mix. [15]

Podíl na trhu je významným faktorem při stanovení jednicových nákladů na produkt s dopadem na cenu a zisk. Analýza tohoto podílu je důležitou součástí marketingové situační analýzy. Zvýšením výroby daného produktu lze dosáhnout výsledku v podobě snížení nákladů na jednotku produkce a tím se značně zlepši pozice obchodní společnosti v konkurenčním prostředí na trhu. Jedná se o šanci a společnosti, které chtějí být lídry a štikami trhu, tuto příležitost rádi využijí. Na základě vybrané metodiky lze na všech stupních obchodní společnosti vytipovat a za několik let zpětně filtrovat a seřadit ze statistických údajů produkty z výrobního sortimentu. Vývoj sledovaných ukazatelů lze snadno přenést do grafické podoby, např. v tabulkovém editoru. Informace z prostředí trhu (přání zákazníků, mapování konkurence) a další pro společnost důležité analýzy (např. této analýze nadřazená křivka životního cyklu produktu) pak ve shodě se strategickými záměry společnosti dávají možnosti vytipovat právě ty produkty, které přispějí svým vysokým tržním podílem ke kladnému hospodářskému výsledku a zabezpečí budoucí rozvoj odbytu. Analýza zkušenostní křivky má vliv na schopnosti výrobce konkurovat cenou produktů, umožňuje predikovat vývoj potřebných nákladů a ziskové možnosti. Přispívá také k orientaci na důležité a klíčové změny tržního podílu. [15]

Důležitá je dobrá znalost trhu a nejvýznamnějších konkurentů ve zkoumaném výrobním portfoliu (jejich podílu na trhu vyjádřenými fixními náklady a objemem produkce). Z těchto údajů lze pak vyhodnotit jejich sílu a pozici v konkurenčním prostředí.

Účinky zkušenostních křivek nepřicházejí ihned ani zcela automaticky. V některých případech jde o delší časové období. Dosažení efektu plné účinnosti je podmíněno úsporami ve všech posuzovaných funkčních oblastech s přispěním vhodných inovačních aktivit orientovaných na:

- rozvoj speciálních znalostí, zručností a dovedností,
- maximální využití existujících zavedených technologií,
- využití neplánovaných, ale i pravidelně se vyskytujících rezerv,
- rozložení fixních nákladů společnosti na větší rozsah a objem výroby,
- využití dosažených efektů ze zkušenostní křivky. [27]

Zkušenostní křivky je možno aplikovat při vymezení konkurenční obchodní strategie, např.:

- Stanovení doporučené rychlosti omezování fixních nákladů na jednotku produkce konkrétního strategického druhu obchodu, respektive produktu;
- Stanovení dlouhodobé cenové politiky a cenotvorby obchodní společnosti;
- Prognóza poklesu realizačních cen dodavatelů.

Efekty zkušenostní křivky se projevují zejména poklesem konstantních nákladů na jednotku produkce při zvětšení rozsahu výroby. Podle zveřejněných studií BCG činí tento pokles 15 – 30 % při zvýšení objemu produkce na dvojnásobek. [27]

Metoda Balanced Scorecard – ve snaze dosáhnout vyvážený stav mezi modelem finančního účetnictví a nutností být dlouhodobě konkurenceschopný na trhu, vznikla metoda Balanced Scorecard (dále jen BSC). Jedná se o systém strategického řízení a měření efektivity společnosti, vyvinutý v USA v 90. letech 20. století. Měřítka a plány jsou odvozeny z vize a strategie společnosti. Sledují úroveň její výkonnosti čtyřmi měřítky: finančním, zákaznickým, perspektivou procesů, schopností učit se a rozvíjet. Tato čtyři měřítka tvoří rámec BSC. [3]

Metoda BSC rozeznává tři základní formy strategie:

- Růst – zahrnuje míru růstu prodeje podle druhu produktu, procento obratu z nových produktů, služeb a klientů;
- Udržení – podíl na koncových zákaznících a účtech, procento obratu nových verzí a použití produktu, ziskovost zákazníků a výrobních linek;

- Nejvyšší výnosy (sklizeň) – ziskovost klientů a výrobních linek, výše procenta neziskových klientů. [8]

Časový rámec implementace BSC – k vytvoření charakteristického a pro obchodní společnost typického projektu BSC je třeba časový interval asi šestnácti týdnů. Po jeho uplynutí nastává fáze implementace. Rozvržení projektu je většinou dáno faktorem času, který manažeři vyčlení pro workshopy, rozhovory a porady skupin účastníků. Mezi jednotlivými jednáními mají prostor promýšlet strategii, hodnotit data v informačním systému a klasifikovat manažerské procesy. Při tvorbě osnovy projektu by měli mít vrcholoví manažeři i manažeři na jednotlivých stupních řízení jasnou představu o podobě převedení strategie do prostředí konkrétních cílů ve čtyřech perspektivách. Na základě výsledků měření BSC je potřeba upravit konkrétní postupy a procesy. [3]

Metoda BSC dává manažerům v procesu realizace projektů prostor k sebereflexi a možnost uvědomit si, jestli se v praxi řídí jejími zásadami. Rovněž poskytuje celou řadu námětů k zamyšlení a spoustu podnětů k řešení, které mohou znamenat v konečném důsledku velký přínos pro společnost. V procesu měření výkonnosti BSC poukazuje nutnost vazby na strategii, a to nejen v souhrnné oblasti systému měření výkonnosti, ale v případě každého konkrétního měřítka výkonnosti na všech stupních managementu společnosti. [11]

Klíčové ukazatele výkonnosti KPI – Manažeři controllingu obchodních společností používají v praxi čtyři typy klíčových ukazatelů výkonnosti:

- Klíčové ukazatele výsledku (KRI), které poskytují managementu společnosti celkové shrnutí výkonnosti organizace, jak si společnost vedla z pohledu rozhodujících a kritických faktorů;
- Ukazatele výsledku (RI) říkají obecně managementu, jakých výsledků společnost dosáhla;
- Ukazatele výkonnosti (PI) sdělují managementu, co je třeba vykonat;
- Klíčové ukazatele výkonnosti (dále jen KPI) sdělují managementu, jak si společnost vede ve svých kritických faktorech úspěchu, co je třeba udělat a jaké kroky podniknout pro dynamické zvýšení výkonu.

Přitom je velmi důležitý správný výběr a definice parametrů, podle kterých bude hodnocena výkonnost společnosti jako celku, výkonnost jednotlivých úseků

i zaměstnanců. Pro každý typ tedy existují dvě měřítka. Celá řada měřítek výkonnosti, které obchodní společnosti používají, je však mnohdy nevhodnou kombinací uvedených čtyř typů. [7]

Klíčové ukazatele výsledků KRI – jsou výstupem práce týmu. Proto se používá termín „výsledek“. Významem jsou to souhrnná měřítka, odtud termín „klíč“. Dávají jasný signál o tom, že se společnost vydala správným směrem. Poskytují představenstvu nebo managementu náležitý přehled o vývoji strategie společnosti. Jejich nevýhodou je však skutečnost, že tyto klíčové ukazatele výsledku se zpravidla vyhodnocují v měsíčních nebo čtvrtletních cyklech. Jsou proto pro management málo efektivní, protože bývají vykazovány velice pozdě a již většinou není prostor změnit směr. Rovněž neposkytnou návrh řešení, co je nutné udělat pro zlepšení výsledků.

Ukazatele výsledku (RI) – sumarizují aktivitu práce více než jednoho týmu. Jsou měřítkem, podle kterého lze přezkoumat, jak efektivně týmy spolupracují. Rozdíl mezi klíčovým ukazatelem výsledku a ukazatelem výsledku spočívá v tom, že ten klíčový je celkově důležitějším přehledem realizovaných činností. Např. denní nebo týdenní analýza prodeje je velice užitečným shrnutím úsilí řady týmů. A to od obchodního úseku, výroby, kvality až po expedici. Finanční ukazatele se zde jeví jako užitečné, ale zakrývají skutečné hybné síly výkonu. Vždy je třeba provést rozbor činnosti, které tvořily finanční ukazatele. [7]

Ukazatele výsledků sledují aktivitu v širším, čtvrtletním a měsíčním časovém horizontu. Měří nejen výsledky, ale rovněž týdenní, denní činnosti a budoucí plánované události (např. včerejší výsledek prodeje), ale také počet plánovaných aktivit, které mají být provedeny v budoucnu.

Ukazatele výkonnosti (PI) – jsou nefinanční ukazatele (oproti ukazatelům výsledku) a lze je vysledovat zpět k týmu. Zásadní rozdíl mezi ukazateli výkonnosti a KPI je ten, že tyto ukazatele jsou pokládány za zásadní pro zisk společnosti. Ukazatele výkonnosti však nejsou pro podnikatelský záměr rozhodující. Pomáhají týmům podrobit se strategii jejich společnosti. Ukazatele výkonu doplňují KPI, jsou zobrazeny ve výkazech společnosti, úseků a týmů. [7]

Klíčové ukazatele výkonnosti (KPI) – jsou zaměřeny na aspekty výkonu společnosti, které mají zásadní význam pro její současný i budoucí úspěch. V minulosti

však byly zaznamenány příklady jejich nevhodného použití, zejména při řízení velkých korporací. [7]

Z rozsáhlé analýzy a diskusí s více než 3 000 účastníky seminářů KPI, které uspořádal Rolf Eschenbach ve společnostech veřejného i soukromého sektoru, vyplývá jeho definice sedmi vlastností KPI:

- Nefinanční – denní výsledek prodeje produktů společnosti je dán počtem uskutečněných jednání a návštěv klíčových zákazníků. Z toho vyplývá, že všechny KPI jsou nefinanční;
- Včasné – KPI by měly být monitorovány v režimu 24/7, denně, nebo případně týdně. Měsíční, čtvrtletní nebo roční rozsah sledování zlepší výkon, ale nemůže být plnohodnotné KPI;
- Zaměření generálního ředitele – všechny KPI mají význam a jsou zprostředkovaně sledovány generálním ředitelem na poradách vedení společnosti;
- Jednoduchý – KPI by měly jednoznačně prozradit, jaké kroky je třeba podniknout;
- Týmový – KPI musí být ve společnosti zakořeněny, aby byly spjaty s týmem;
- Významný dopad – KPI má vliv nejméně na jeden nebo více kritických faktorů úspěchu a perspektiv. Když se management a zaměstnanci zaměří na KPI, je dosaženo mnoha cílů;
- Omezená temná stránka – předtím, než jsou zavedeny KPI, je nutno sladit chování týmů ve prospěch společnosti. [7]

KPI jsou aktuální nebo budoucí opatření na rozdíl od minulých opatření. KPI, poskytované managementu s datem vypracování starším než několik dní, nemá vypovídací schopnost. KPI musí být připravovány v reálném čase. Dokonce i týdenní musí být k dispozici do následujícího pracovního dne.

Přední odborník ve vývoji ukazatelů KPI, David Parmenter, obrazně přirovnává spojitosti těchto typů měřítek k zelenině. Její slupka a vrchní vrstvy charakterizují její celkový stav. Vypočítávají množství živin, které z přírody získala. A jak dále pokračovala péče o ní od sklizně až po zužitkování. Slupka je tedy podle Parmentera klíčovým ukazatelem výsledku. [7]

4 Analýza a zhodnocení nástrojů controllingu v obchodní společnosti

Obchodní společnost, která umožnila autorce diplomové práce blíže nahlédnout do svých controllingových procesů, je právní formou akciová společnost. Podmínkou, kterou si vyhradila, je nezveřejnit v praktické části její název. Z důvodu tohoto omezení nebudou v této části diplomové práce uváděny zdroje, z kterých pochází zveřejněné informace. Všechny údaje byly získány nahlédnutím do interních materiálů nebo internetových zdrojů obchodní společnosti, eventuálně z controllingových výkazů a reportů, pokud není uvedeno jinak.

V praktické části jsou vlastní poznatky autorky diplomové práce psány kurzívou. Návrh nové controllingové směrnice (viz příloha 3) však nebude z důvodu délky jejího textu psán kurzívou.

Obchodní společnost používá operativní i strategické nástroje controllingu, které jsou popsány v třetí kapitole diplomové práce. Jejich aplikace vytváří předpoklady pro dosažení stanovených cílů. Klíčová data získává z manažerského a finančního účetnictví. Hlavním nástrojem je zde finanční analýza, která vychází ze skutečných dat minulosti a využívá je při tvorbě finančních výkazů a prognóz. Vzniká tak celá řada výstupů a ukazatelů, určujících pravidla, postupy, strategie a taktické varianty, které pomohou k úspěšné realizaci podnikatelského záměru a dosažení vytýčených cílů.

4.1 Historie a charakteristika obchodní společnosti

Obchodní společnost se nachází ve městě, které je situováno v regionu Severní Moravy. Je významným zaměstnavatelem a má za sebou bohatou minulost. Od svého založení prošla řadou složitých vnitřních i vnějších změn. Již v roce 1884 byly vybudovány strojírenské dílny jako jedny z největších na území tehdejšího Rakouska-Uherska. Postupně se rozrůstaly a jejich produkce získávala obdiv a respekt. Za 1. světové války zde byly vyráběny některé komponenty pro válečné využití. Po jejím skončení došlo k jasnější profilaci tehdejší strojírenské společnosti, která stále více inklinovala k opravám a úpravám kolejových vozidel. Právě požadavky na jejich rychlou modernizaci, které souvisely s rozvojem dopravy a cestování, vyvolaly již před 2. světovou válkou nutnost rozšíření a vznik rozsáhlejšího výrobního areálu.

Poválečná éra byla pro obchodní společnost klíčová. Zpočátku bylo nutno zkonsolidovat výrobní kapacity, vyrovnat se s následky poválečné situace, reagovat

na plánovaný rozvoj vozového parku a rozšíření sortimentu kolejových vozidel. Tím se začala psát novodobá historie obchodní společnosti v její současné lokalitě. Dne 8. 12. 1947 byl položen základní kámen na pozemcích někdejšího statku o rozloze dvacet dva ha. Práce na výstavbě byly ihned zahájeny a dne 1. 6. 1952 byl slavnostně zahájen zkušební provoz. V roce 1960 tvořily tehdejší obchodní společnost dva provozy. Rok 1973 přinesl změnu názvu společnosti, který více charakterizoval její činnost.

V důsledku společenských změn po roce 1989 došlo během roku 1993 k privatizaci novým vlastníkem a vzniku společnosti s ručením omezeným. Tím se začala psát nová etapa v historii společnosti. Tato změna vlastnických vztahů přinesla rozšíření podnikatelské činnosti o opravy tramvají a trolejbusů. Původní specializace a profilace provádět pouze opravy kolejových motorových vozů byla záhy přehodnocena a bylo rozhodnuto vybudovat a uvést do provozu prototypovou opravnu. Záměrem bylo rozšířit poskytované nabídky služeb o opravy dieselových lokomotiv a lokotraktorů všech typů. Později se portfolio rozrostlo o agregáty, elektrické lokomotivy a dále různá speciální kolejová a drážní vozidla pro úpravu železničního svršku, údržbu trolejí a opravu zařízení dopravní cesty. V průběhu následujících patnácti let provozu bylo opraveno a rekonstruováno bezmála osm tisíc různých kolejových vozidel mnoha různých konstrukčních řad a typů. Dne 1. 8. 2000 došlo k transformaci původní společnosti na akciovou společnost (dále jen a.s.) v dnešní podobě, nesoucí nový název, zapsaný v obchodním rejstříku. Svým zaměřením kontinuálně navázala na mnohaletou historii a má registrováno více zapsaných živností. V průběhu následujících let dokázala úspěšně diverzifikovat své výrobní portfolio.

V březnu 2008 byla obchodní společnost začleněna do skupiny současné mateřské společnosti. Tímto krokem se zařadila do velmi prestižní společnosti a investovala značné finanční prostředky do rozvoje špičkových strojírenských technologií. Jednoznačně se začlenila mezi nejvýznamnější současné společnosti v oboru. Cíl byl jasný, a to pracovat na technickém rozvoji a modernizaci celého oboru železnic. Kromě rekonstrukcí stárnoucího vozového parku se začala vyrábět i nová kolejová vozidla.

Obchodní společnost poskytuje svoje služby odběratelům z České republiky, Slovenska, Litvy, Ukrajiny, a dalších evropských zemí. Opravami a rekonstrukcemi dává úspornější alternativní možnost dopravcům, kteří si nemohou dovolit koupit nové lokomotivy, tramvaje nebo osobní a nákladní vozy. Výsledky své podnikatelské činnosti prezentuje každoročně na významných veletrzích u nás i ve světě. Příkladem může být

veletrh kolejových vozidel InnoTrans Berlín, mezinárodní strojírenský veletrh MSV Brno a mezinárodní veletrh kolejových vozidel Czech Raildays Ostrava. Svými inovacemi a kvalitou šíří dobré jméno českého strojírenství a opravárenství ve světě.

Během roku 2018 měla obchodní společnost 573 zaměstnanců. Úspěchy ve výběrových řízeních znamenaly poptávku po nových pracovních místech, jejichž počet se od té doby zvyšuje. Svým zaměstnancům poskytuje benefity v souladu s kolektivní smlouvou. Patří k nim např. pět týdnů dovolené, poukázky Flexi Pass, příspěvky na penzijní připojištění nebo životní pojištění apod. Tyto výhody přivádějí do obchodní společnosti nové mladé zaměstnance, kteří jsou největším bohatstvím a základem dalšího rozvoje. V současnosti i vlivem nových zakázek obchodní společnost nabízí spravedlivě a motivačně ohodnocenou zajímavou práci mnoha různým profesím. Zejména elektromechanikům, zámečníkům a technikům, kteří dávají výrobkům přidanou hodnotu.

Obchodní společnost je držitelem mnoha certifikátů, které svědčí o odpovědném přístupu k udržitelnému rozvoji. Patří k nim certifikát dle ČSN EN ISO 9001 TÜV SÜD o zavedení a užívání systému kvality, zaručující vysokou jakost v odvětví opravy a modernizace kolejových vozidel, opravy agregátů, částí a výrobě náhradních dílů. Neméně důležitým a prestižním je certifikát dle ČSN EN ISO 14001 TÜV SÜD o zavedení a používání ekologicky orientovaného řízení, systému environmentálního managementu, který prokazuje skutečnost, že veškeré prováděné činnosti v areálu obchodní společnosti jsou řízeny a realizovány v souladu s ochranou životního prostředí. Významné jsou rovněž individuální certifikáty, které opravňují k opravám drážních vozidel, provozovaných na tratích České a Slovenské republiky a drážních vozidel německých drah. Za těmito certifikáty se skrývají stovky hodin práce a úsilí vysoce kvalifikovaných zaměstnanců, kteří musí připravit vozidla a příslušenství dle mezinárodních standardů.

4.2 Organizační schéma obchodní společnosti

V čele obchodní společnosti jsou dozorčí rada a představenstvo akciové společnosti. Jejich členové mohou nahlížet do všech dokumentů a výkazů společnosti. Kontrolují, jak je plněn podnikatelský záměr a cíle v souladu se stanovami obchodní společnosti. Do administrativy náleží úsek generálního ředitele, finanční úsek a personální úsek. Úsek generálního ředitele tvoří generální ředitel a jeho asistentka. Finanční úsek zaměstnává deset osob, kteří zpracovávají jak controlling, tak účtují

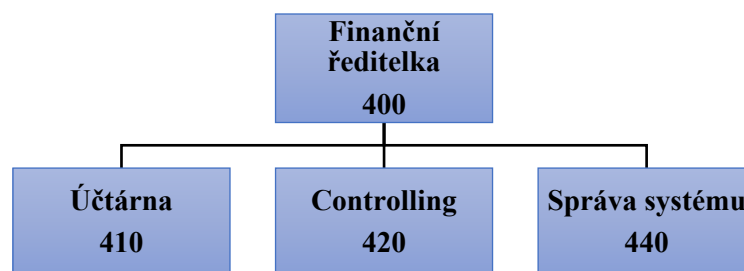
a zároveň posílají reporting mateřské společnosti jako vlastníkov. Provádí celou řadu finančních operací, včetně daňových odvodů. Správu systému pro tento úsek zajišťují dva zaměstnanci. Ve finanční účtárně pracují čtyři zaměstnanci, kteří provádějí účetní operace společnosti. Polovina z nich se však specializuje pouze na účtování a pořizuje příslušné doklady. Jedná se o poměrně složitý proces, nikoli běžnou fakturaci. Vydané faktury zákazníkovi vychází důsledně ze skutečnosti výroby a jsou doplněny o data z informačního systému. Má to i další návaznosti a speciální režim pro případy materiálové povahy.

Faktury musí být vždy propojeny s nákupní objednávkou a příjmem na sklad v systému. Tento režim platí i pro administrativní služby, včetně služeb auditora, které se fakturují rovněž spárované s objednávkou. U těchto případů odpadá příjem na sklad. Informační systém však má tyto případy rozčleněny. Velmi důležité je správně rozlišit a účtovat náklady, které jsou podobně jako zboží hrazeny z provozních prostředků a kdy se jedná o investiční akce. Hranice pro uznání investičního nákladu je v obchodní společnosti stanovena částkou, převyšující 40 000 Kč. Proto, aby účetní mohli správně účtovat jednotlivé účetní případy, musí vědět, zda se jedná o povahu provozního nákladu nebo investici. Zaměstnanci, odpovědní za investice, fakturu zkontrolují v systému a zároveň ji označí, jakým podílem nebo projektem konkrétního úseku se má určitý případ vykázat nebo zaúčtovat.

V personálním úseku pracují tři pracovníci, kteří uzavírají se zaměstnanci obchodní společnosti pracovní smlouvy. Ostatní úseky jako řízení kvality, obchodní, technický, výrobní, nákup, realizace a servis potřebují administrativní podporu od finančního úseku. Každý z nich má svůj určený rozpočet. Jednotlivá střediska si mezi sebou služby ani výkony nefakturují.

Jelikož se autorka diplomové práce soustředila na činnost controllingového oddělení, předkládá organizační schéma finančního úseku (viz schéma 4.1), do kterého toto oddělení organizačně patří. Finanční ředitelka odpovídá za činnost a stabilitu finančního úseku obchodní společnosti, dále také má k dispozici spolupracující oddělení účtárny, controllingu a správy systému.

Schéma 4.1 Controlling jako součást finančního úseku obchodní společnosti



Zdroj: výroční zpráva společnosti – vlastní zpracování

4.3 Zastupitelnost jednotlivých pozic ve společnosti

V obchodní společnosti, která kontinuálně vyrábí a musí plnit zadané úkoly, musí oddělení controllingu plánovat počet zaměstnanců na připravené projekty a musí být vyřešena zastupitelnost na jednotlivých pracovních pozicích. Ve všech úsecích je udržována schopnost zastoupit a v případě krátkodobě zvýšené nemocnosti provést ty nejčastěji prováděné úkony. Ve finančním úseku jsou všichni jeho zaměstnanci schopni generovat např. podklady pro platby a další úkony, nutné pro chod společnosti. Ale zároveň musí každý zvládnout svoji pracovní náplň i za cenu práce přesčas. Ve výrobním úseku musí při stanovení míry zastoupení absentujících dělníků spolupracovat s oddělením controllingu i výrobní ředitel. Je nutno zde pracovat s faktory efektivity a optimalizace pracovní náplně. Zastupitelnost tedy neznamena mít zaměstnance navíc pro tyto případy. Ve společnosti není pro zastupitelnost vytvořena rezerva např. 30 % zaměstnanců, kteří umí okamžitě a plnohodnotně nahradit výpadek při krizové situaci. V této souvislosti má oddělení controllingu proveden rozbor pro zvládnutí těchto situací. Tato analýza poskytne odpověď na otázku, jestli má smysl mít zaměstnance navíc a v jakém počtu. Vychází z průměrné celostátní mzdy v oboru strojírenství, predikuje výši absence v časovém období jednoho roku a stanoví míru pravděpodobnosti, že takový krizový případ nastane. Výsledkem propočtu je míra rizika, zda je významným faktorem a kolika zaměstnanci na jednotlivých pozicích je potřeba jej eliminovat.

4.4 Způsob provádění účetních operací.

V obchodní společnosti jsou aplikovány nástroje operativního controllingu, kterými jsou operativní plánování a rozpočtování. Po vstupu do skupiny současné mateřské společnosti zpracovává účetní závěrku rovněž dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS) ve znění přijatém Evropskou unií (dále jen EU).

Takto zpracovanou účetní závěrku vyžaduje mateřská společnost pro sestavení konsolidované účetní závěrky. Pro monitorování nákladů a výnosů využívá obchodní společnost směrnou účtovou osnovu dle platné účetní legislativy. Povinný audit zde provádí a zpracovává od roku 2008 prestižní společnost KPMG Česká republika, s.r.o., která poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství, práva a patří do velké čtyřky poradenských společností. Pravidla pro jednotnou metodiku účetnictví určuje mateřská společnost.

Cílem metodiky je dát jednotná účetní pravidla, která umožní získat mateřské společnosti jednotný náhled na zpracovávané účetní výkazy a data.

4.5 Postupy a tvorba výkazů pro jednotlivé procesy

V informačním systému AXAPTA jsou pořízeny i podrobné postupy pro všechny výrobní procesy, včetně oprav. Je zde obsáhle popsána technologie provádění výrobních operací ve formě postupových listů pro práce výrobních dělníků. Tyto výstupy mají zaměstnanci k dispozici, aby bylo přesně splněno zadání zákazníka. Vše je zpracováno přehledně a srozumitelně, aby účetní nemusel zjišťovat přesný stav věcí, nedocházelo k rozporům a vše bylo účtováno na správný analytický účet. Některé podklady připravují i specializované úseky, aby nemohlo ve vysoce sofistikovaných případech dojít ke zkreslení jednotlivých procesů. Agendy jsou propojeny v jeden funkční celek a do jednotlivých modulů mají přístup pro čtení zaměstnanci ostatních úseků. Vše je podřízeno celkovému výsledku a vše je vyhodnoceno a okomentováno. Na konci každého měsíce se systém uzavře, aby nebylo možno záznamy dodatečně upravovat. Jen ve výjimečných případech je možno dělat korekce, ale to vždy až v následujícím měsíci.

Pro všechny zaměstnance je důležité, aby všechny dosažené výsledky a controllingové výkazy byly přehledně zveřejněny na vývěsních plochách ve všech úsecích i společných prostorách ve formě jasných grafů a diagramů. Aby zaměstnanci byli detailně informováni o plnění ukazatelů a úkolů. Znali i slabá místa a své místo v týmu, věděli o nejdůležitějších úkolech. Aby dosažené výsledky dostatečně motivovaly jednotlivé týmy ke zlepšování a zaměstnanci měli vazbu na procesy, které mohou ovlivnit a byli vtaženi do dění v obchodní společnosti.

Controllingové oddělení musí ve svých výkazech provádět i hodnocení dodavatelů a zákazníků. A to v mnoha ohledech a faktorech jejich chování, dodávek, platební morálky, dodržování závazků a dohod. Jde o to, aby nákup dle směrnice

o nakupování měl na všechny položky alespoň dva dodavatele. Aby vždy zajistil nezbytný materiál pro výrobu u nejlépe klasifikovaných dodavatelů tak, že obchodní oddělení bude schopno plně uspokojit potřeby zákazníka. V případě zakázek od národního dopravce je toto hodnocení podloženo mnohaletou zkušeností. Tento zákazník má vysoké nároky, které musí obchodní společnost splnit. Vzhledem k jeho spolehlivosti (vlastní jej stát), je zde určitá jistota. Co se týče splatnosti pohledávek a závazků, probíhají platby v požadovaném čase a výši. V některých případech, pokud je to výhodné, některé komponenty jsou nakupovány centrálně pro celou skupinu. Lze tak dosáhnout lepších podmínek při vyjednávání o ceně.

Autorka diplomové práce měla možnost seznámit se s controllingovými výkazy, které rekapitulují a analyzují platební morálku a dobu splatnosti dodavatelských faktur v letech 2017 a 2018 (viz tabulky 4.1 a 4.2), (viz grafy 4.1 a 4.2). Z grafů vyplývá, že společnost nejčastěji uzavírá smlouvy se splatností 0 - 29 dní. Malé procentní rozdíly mezi závazky v jednotlivých letech jsou dány zejména tím, že společnost uzavírá s dodavateli dlouhodobé kontrakty na nákup materiálu a součástí. V těchto smlouvách je definován možný nárůst cen v jednotkách procent, přičemž dodavatel na sebe bere rizika, spojená s pohybem cen na světových burzách materiálu. Obchodní společnost si vybírá zejména takové dodavatele, s kterými je schopna se dohodnout na velmi výhodných platebních podmínkách. Zakládá si rovněž na pozitivních zkušenostech ve vzájemných vztazích a principech důvěry. Tento přístup vyhovuje zejména dlouhodobým projektům. Rozkládá tak platby do přijatelných časových intervalů, aby společnost neměla např. nadpoloviční množství dodavatelských faktur se stejným datem splatnosti. Ve více časových řadách pak lépe zvládá uhradit faktury v termínu.

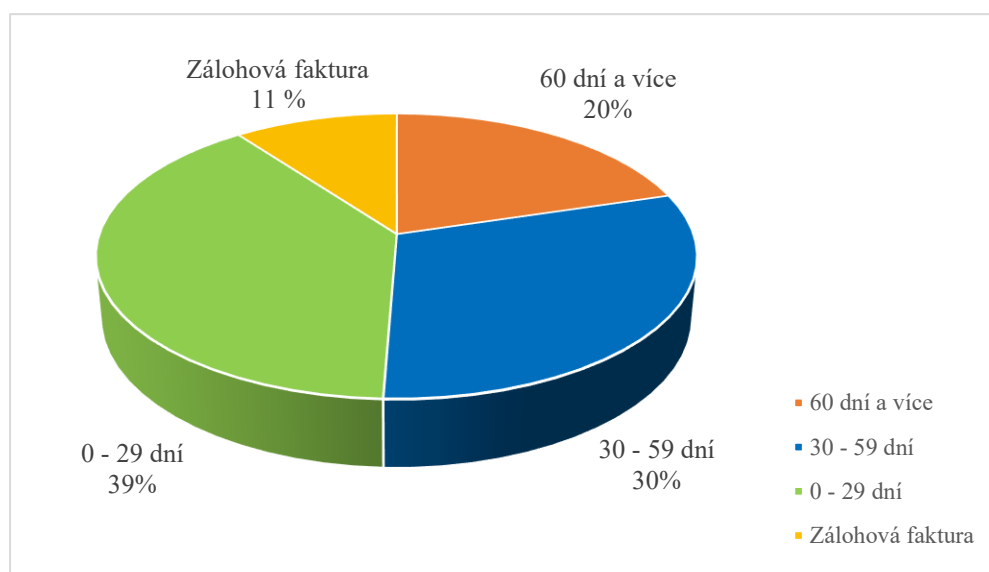
Autorka diplomové práce hodnotí platební morálku obchodní společnosti vůči dodavatelům jako dobrou a vyváženou až na určité výjimky, které však byly řádně vysvětleny. Obchodní společnost má minimální počet zálohových faktur a plateb v hotovosti ihned.

Tabulka 4.1 Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2017

Doba splatnosti	Hodnota v tis. Kč	Rok 2017 v %
60 dní a více	40 785	20 %
30 – 59 dní	60 752	30 %
0 – 29 dní	78 590	39 %
Zálohová faktura	20 467	11 %
Celkem	200 594	100 %

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

Graf 4.1 Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2017



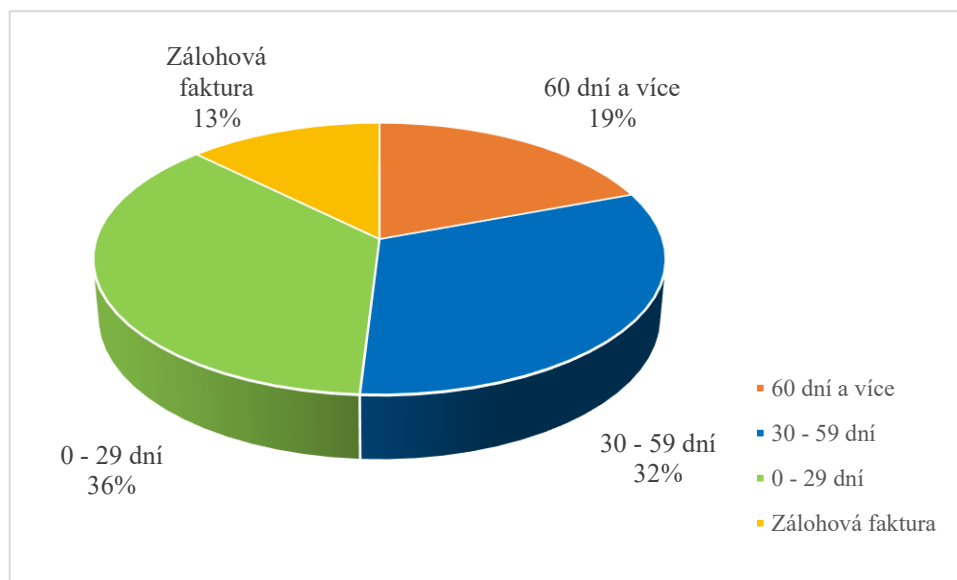
Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

Tabulka 4.2 Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2018

Doba splatnosti	Hodnota v tis. Kč	Rok 2017 v %
60 dní a více	34 854	19 %
30 – 59 dní	57 218	32 %
0 – 29 dní	65 857	36 %
Zálohová faktura	22 785	13 %
Celkem	180 714	100 %

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

Graf 4.2 Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2018



Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

Reklamacie hotových výrobků jsou jedinou položkou, která se nedá naplánovat. Samozřejmě obchodní společnost se snaží o minimalizaci případů a uzavírá se zákazníky servisní smlouvy. Definiuje v nich dohodnuté limity a režim servisních zásahů. Pokud se na finálním produktu vyskytne závada na zařízení nebo součásti, kterou společnost nakupuje a jedná se prokazatelně o vinu dodavatele, tak má společnost uzavřeny smlouvy k přeúčtování těchto nákladů a s nimi spojených víceprací. Reklamacie jsou sledovány aktuálně za kalendářní rok.

Autorka diplomové práce měla rovněž možnost podrobně prozkoumat analýzu nemocnosti. Zjistila, že v minulém období byla oproti plánu vyšší. Důvody byly uvedeny v controllingové analýze, která byla pro objasnění příčin přiložena. Personální úsek má k dispozici data a údaje nikoliv podle diagnóz, ale má přehled o skladbě krátkodobé a dlouhodobé neschopnosti. Zná počty zaměstnanců v jednotlivých úsecích, ale ve výkazech respektuje GDPR. Na základě vydané statistiky controllingové oddělení tento stav analyzuje a dává informaci vrcholovému managementu v podobě kapacitních propočtů a plánů. Pokud by ve výstupech hrozilo nebezpečí nedostatku zaměstnanců, personální úsek dostane příkaz zajistit potřebné kapacity přes úřad práce, agenturní zaměstnance nebo kooperační výpomoc.

4.6 Controllingové oddělení obchodní společnosti

Na základě prostudovaných materiálů obchodní společnosti autorka diplomové práce hodnotí prováděnou controllingovou činnost jako velmi úspěšnou. Předložené výkazy jsou přehledné a obsahují závěry, které poskytují snadné vyhodnocení ekonomických výsledků, podnikatelských záměrů a cílů. Pozice controllerů by doporučovala začlenit mimo finanční úsek do samostatného oddělení, a to přímo k vedoucím manažerům, kteří svými rozhodnutími výrazně ovlivňují hospodářský výsledek. Současné začlenění však nijak neomezuje jejich činnost.

Zaměstnanci controllingu podléhají přímému řízení finanční ředitelky (viz schéma 4.1) obchodní společnosti, která zadává jednotlivé úkoly a zpětně kontroluje jejich splnění ve formě zpracování analýz, rozborů a grafů. V oddělení controllingu pracují na plný úvazek tři zaměstnanci a dále jsou pro controllingovou činnost využívána data, získaná od specialistů jednotlivých útvarů. Ve své každodenní činnosti uplatňují všechny nástroje operativního i strategického controllingu, popsané v třetí kapitole diplomové práce. Všichni mají velmi pokročilou znalost tabulkového procesoru, používají vzorce, makra atd. Musí zajistit důsledné a pravidelné vyhodnocování rozdílu mezi plánovanými a skutečně dosahovanými finančními rozpočty společnosti. V popisu pracovní činnosti mají vymezeny povinnosti a pravomoci, stanovené finanční ředitelkou. Ta je rovněž odpovědná za správnost provedení všech finančních a účetních operací v rámci controllingu i reportingu. A to jak uvnitř obchodní společnosti, tak i navenek vůči mateřské společnosti.

Controller senior zpracovává finanční ukazatele, finanční reporty, vypracovává plány, rozvrhy s rozpočty jednotlivých nákladových středisek a detailně je člení podle měsíčních období a účtů v účtové osnově. Podílí se na neustálém zlepšování systému a nástrojů controllingu, pracuje na vytváření nejrůznějších analýz a reportů společnosti. Během kalendářního roku realizuje a podává vyhodnocení dosažených hospodářských výsledků, provádí porovnání s rozpočty, hodnotí jednotlivé projekty podle účelnosti a přínosu pro společnost. Vytváří výstupy a dodává podklady pro vedení nákladových středisek, kontroluje dodržování plnění jejich rozpočtů. Reaguje na jejich nepříjemné překračování, požaduje zdůvodnění příčin odchylek a předkládá návrhy k učinění nápravných opatření. Přípravuje finální verzi podkladů a interních reportů pro management obchodní společnosti, popřípadě i pro jiné úseky. Poskytuje podporu obchodnímu úseku při tvorbě tabulek rentability výroby i marketingových aktivit. Dává

zpětnou vazbu o finanční situaci ostatním úsekům společnosti, což jim pomáhá při přípravě projektů.

Controller manažer vytváří plán tržeb na základě podepsaných a rozpracovaných kontraktů, v jejichž rámci velmi úzce spolupracuje s controllerem juniorem. Společně s vedoucím projektu připravuje podklady pro konkrétní zakázky, pracuje na kalkulaci a stanovení ceny. Aby bylo přihlédnuto ke všem aspektům a započtena všechna rizika tvorby cen, musí se na kalkulacích podílet i technolog výroby a zaměstnanec obchodního úseku. Controller manažer posuzuje vliv výrobních odchylek na cenovou kalkulaci a kontroluje vynaloženou výši nákladů po předání. V průběhu kalendářního roku sleduje, aktualizuje a porovnává skutečné tržby s vynaloženými náklady, provádí aktualizaci celkového výhledu hospodaření společnosti na základě dosažených tržeb projektu.

Během roku sleduje hospodaření společnosti, a to vždy v časové ose do konce účetního období. Mimo to musí mít pravidelně aktualizovaný ekonomický přehled na dvanáct následujících, po sobě jdoucích měsíců. Tedy na fiskální období. Příští kalendářní rok je nutná aktualizace po kvartálech. Celkově se jedná o pětiletý cyklus. V praxi to znamená, že v dubnu roku 2020, když pracuje na účetní závěrce za měsíc březen 2020, tak musí mít aktuální výhled po měsících do konce prosince roku 2020 a zároveň po měsících na fiskální období do konce měsíce února 2021, zbytek roku 2021 má členěný po čtvrtletích. Pak musí mít rok 2022 zpracovaný s rozpadem na kvartály a zároveň od roku 2023 až do roku 2025 připraven přehled po jednotlivých letech. Tedy až do roku 2025 účetní výkazy musí mít formu podle IFRS. Forma je podobná českému výkaznictví, jen v jiné struktuře.

Controller junior zpracovává měsíční reporting Business Research Methods reports (dále jen BRM report), v kterém se provádí sledování aktivity a fakturace zákazníků. Vytváří business plán, který je základem podnikatelské činnosti a ukazatelem majitele pro výhodnost jeho investice. Zpracovává rovněž měsíční reporting jako nástroj pro rozhodování vrcholného vedení i mateřské společnosti. Vychází z podkladů vedoucích úseků a na jejich základě provádí rozbor tržeb dle uzavřených kontraktů.

Finanční ředitelka kontroluje a prezentuje výstupy práce týmu oddělení controllingu. Předkládá vyhodnocení dosažených ekonomických výsledků na poradě vedení společnosti. Provádí reporting a zastupuje společnost při jednání se státními

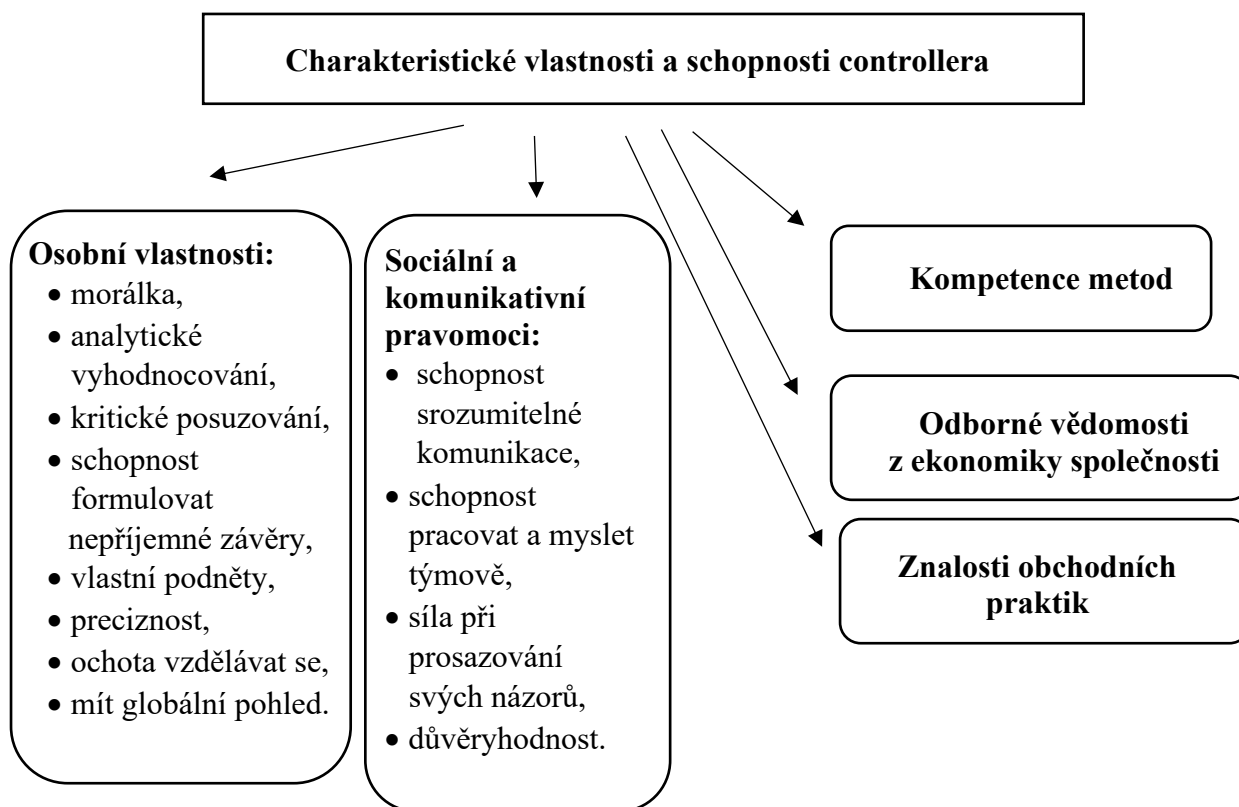
institucemi, jakými jsou finanční nebo statistický úřad apod. Denně sleduje peněžní tok na bankovních účtech v české i zahraniční měně a zabezpečuje potřebné reporty.

Autorka diplomové práce měla možnost prostudovat Výkaz o finanční pozici a Výkaz zisku a ztráty. Výkaz o peněžních tocích (přehled Cash-flow), kde jsou peněžní toky rozčleněny na provozní, investiční a finanční, sestavené nepřímou metodou transformací dosažených výsledků hospodaření. V obchodní společnosti se výsledek hospodaření před zdaněním koriguje především o nefinanční transakce, nesplacené náklady, zisky předešlých či následujících období i o hodnoty příjmů a výdajů, souvisejících s peněžní a investiční činností. Za nefinanční operace jsou v rámci provozu společnosti evidentně pokládány ty, jež se podílí na výsledku hospodaření, ale přitom neovlivní navýšení nebo pokles finančních prostředků a finančních ekvivalentů. Dle zjištění se jedná o odpisy či tvorbu a čerpání rezerv. Nefinanční operace jsou vyloučeny z výkazu o peněžních tocích u investiční a peněžní činnosti. Autorka diplomové práce nedostala souhlas společnosti ke zveřejnění tohoto výkazu ve formě tabulky, proto nebude v diplomové práci uveden.

Autorka diplomové práce pokládá za důležité přehledně zveřejnit charakteristické vlastnosti a schopnosti controllera (viz schéma 4.2). Vychází z osobní zkušenosti při mnoha setkáních s controllery a hodnotí jejich charakterové vlastnosti i schopnosti. Je přesvědčena, že jsou v souladu s požadovanými předpoklady pro tuto pozici. Controller je ve společnosti ekonomickým vizionářem a jak autorka poznala, neobejde se bez kompromisů, zejména při jednáních s manažery. Kompromisy ale mají u controllerů společnosti jasné hranice. Pokud by hrozilo jejich překročení, netolerují další diskusi nad předloženými výsledky.

Podle výsledků v předložených výkazech se obchodní společnost, dle názoru autorky diplomové práce, nemusí vůbec obávat budoucnosti. Její controllingové oddělení totiž dává důvěryhodné prognózy o tom, co očekává a s jakou mírou pravděpodobnosti, aby se společnost a její jednotlivé úseky mohly na novou situaci náležitě připravit.

Schéma 4.2 Charakteristické vlastnosti a schopnosti controllera



Zdroj: vlastní zpracování

4.7 Cíle controllingového oddělení

Již v počátcích vzniku controllingového oddělení společnosti musel být v první řadě definován cíl, struktura ukazatelů a nastaven celý proces. Vrcholové vedení společnosti přesně určilo, jaké výstupy společnost od controllingu potřebuje, v čem jí může nejvíce pomoci. Očekávání byla již od počátku velká a controllingové oddělení svými výstupy dokazuje oprávněnost své činnosti. Neposkytuje jen pouhou bilanci prodeje, segmentovanou dle zákazníků.

Obchodní společnost potřebuje neustále k profinancování výrobních zakázek a kapacit určitou výši úvěrových prostředků od bank. Aby takové úvěry získala, požadují banky záruky a ujištění o udržitelném hospodaření a výkazy s výhledy budoucích aktivit. Je nutno vždy předložit záměry společnosti, vypracované oddělením controllingu. Mají podobu finančních výkazů a jsou jimi Výkaz o finanční pozici, Výkaz zisku a ztráty, Výkaz změn vlastního kapitálu, Výkaz o peněžních tocích, které jsou podle IFRS ve znění přijatém EU.

Předložená data pro vytvoření plánů je možno pro nejbližší období čerpat z údajů, zveřejněných v Business plánu. Další roky lze odhadnout jen na základě kvalifikovaného odhadu skutečnosti, dosažené v předchozích letech se započtením určitého indexu rizika a vývoje cen na trhu oprav, rekonstrukcí a modernizací kolejových vozidel.

Oddělení controllingu dává svojí činností podporu veškerým procesům, a to napříč všemi úseky obchodní společnosti. Velmi důležitým dokumentem a výstupem, zpracovávaným měsíčně, je BRM report.

Autorka diplomové práce se mohla s tímto reportem seznámit. Protože se však jedná o dokument, který patří mezi utajované, nemohla jej zveřejnit. Obchodní společnost si výsledky v něm uvedené musí obhájit při jednání vrcholného vedení s vlastníky a.s. společnosti na dozorčí radě, která je kolektivním orgánem právnické osoby.

4.8 Současný stav provádění controllingové činnosti obchodní společnosti

V obchodní společnosti pracuje controllingové oddělení, které provádí soubor činností, napomáhající jejímu efektivnímu řízení. Kromě toho plní celou řadu dalších úkolů a cílů, jako je oblast operativního plánování a rozpočtování. Použitím nástrojů operativního controllingu se soustřeďuje na řízení rentability a zabezpečení likvidity s důrazem na to, aby každý zaměstnanec byl tím nejlepším hospodářem na svém pracovišti. Oddělení controllingu předkládá managementu společnosti ABC analýzu, v které porovnává cenu určitého objemu materiálových nákladů s výsledným efektem a vytvořenou hodnotou pro společnost.

Také se podílí na operativní zpětné vazbě, analýze nákladů a tvorbě kalkulací tak, aby společnost získala požadovaný fungující produkt za co nejnižší náklady.

Vytváří finanční plán, měsíční reporty, business plán, analyzuje teritoria pro získání kontraktů, předkládá investiční a projektové plány. Sleduje ukazatel zisku před odečtením úroků a daní (dále jen EBIT).

Společnost analyzuje strategickými nástroji controllingu své globální okolí a prostředí. A to včetně zájmových skupin, které ji obklopují. Má detailně provedenu Analýzu konkurence napříč odvětvím, v kterém podniká. Analýzou podnikání stanovuje a vyhodnocuje své slabé a silné stránky. Neustále pracuje na programech zlepšování tak, aby slabé stránky zlepšila na kvalitativně vyšší úroveň. Controllingové oddělení dohlíží na plnění podnikatelské filozofie, záměrů a cílů. Metodou scénářů predikuje vývoj situace

v budoucnosti. Strategicky hodnotí příští období, zda je vývoj jeho produktů a služeb v souladu s očekáváním trhu a zákazníků. Případná zjištěná odchylka by mohla vést ke vzniku strategické mezery, která by společnost mohla výrazně poškodit ve snížení tržeb a odlivu zákazníků. Prováděná Analýza potenciálů hodnotí postavení společnosti na trhu. K rozboru optimální skladby své podnikatelské činnosti používá Analýzu portfolia. Strategické rozpočtování usměrňuje výši dlouhodobých nákladů v rámci zabezpečení dlouhodobé prosperity.

Controllingové oddělení pečlivě sleduje bilanci obchodní společnosti tak, aby byla nezávislá na okolních subjektech a udržovala si vyváženou bilanci aktiv a závazků. Analýza tržních mezer pomáhá manažerům k volbě vhodných marketingových strategií. Velmi důležitou pro budoucnost obchodní společnosti je Analýza životního cyklu. V ní má přesně popsáno, v jaké fázi se konkrétní produkty a služby nachází. Hodnotí také rentabilitu, zda a jak dlouho budou ještě výhodné. Tato analýza obsahuje i termín náběhu nutných inovací či modernizací nebo návrhy na vyřazení z výrobního programu. Při opakujících se výrobních zakázkách společnost uplatňuje i zkušenostní křivku, která ji pomáhá snižovat náklady u zvyšujících se objemů zakázek.

Autorka diplomové práce měla možnost prostudovat celou řadu provedených analýz controllingového oddělení. Všechny tyto nástroje operativního a strategického controllingu ve formě výkazů hodnotí v každodenní praxi společnosti jako velmi prospěšné a s velice pozitivním vlivem na manažerská rozhodování a řízení společnosti.

Autorka diplomové práce provedla rovněž vlastní zpracování SWOT analýzy na základě svého vyhodnocení silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb. V uvedené SWOT analýze (viz tabulka 4.3) převažují silné stránky nad slabými a příležitosti převládají nad hrozbami. Společnost se nemusí obávat budoucnosti, protože dokáže využít příznivých okolností k odvrácení případných nebezpečí v konkurenčním prostředí. Tím omezuje ohrožení tam, kde pociťuje slabé stránky a rezervy. Autorka doporučuje provádět tuto analýzu častěji, aby controllingové oddělení včas zachytilo nové trendy a změny v chování konkurentů na trhu.

Tabulka 4.3 SWOT analýza obchodní společnosti

EXTERNÍ FAKTORY		
I N T E R N Í F A K T O R Y	Silné stránky	Slabé stránky
	<ul style="list-style-type: none"> • tradice značky delší jak 70 let, • vysoce kvalitní produkty a služby, • znalosti špičkových technologií, • vlastní konstrukce a know-how, • schopnost plnit individuální požadavky, • kreativní myšlení, individuální přístup, • dosažené úspěchy ve výběrových řízeních, • zkušenosti a kvalifikovaní zaměstnanci, • vysoká úroveň jakosti a certifikace ISO. 	<ul style="list-style-type: none"> • vysoké režijní náklady, • nedostatek zaměstnanců některých klíčových profesí, • konzervativní přístup k marketingovým aktivitám, • rostoucí náklady na údržbu areálu, • pomalé zavádění některých inovací, • závislost na rozhodování mateřské společnosti.
	Příležitosti	Hrozby
	<ul style="list-style-type: none"> • využití nových trendů a postupů v oboru, • příznivé změny v legislativě a normách, • možnost vstupu na nové trhy, • rostoucí poptávka po modernizacích, • rostoucí náklady u konkurence, • výborná dostupnost areálu pro zákazníky, • podpora podnikání ze strany města, • vzdělávání a kurzy pro zaměstnance, • vypsání nových tendrů u významných zákazníků. 	<ul style="list-style-type: none"> • zvýšení konkurenčního tlaku na trhu, • významné změny zákaznického chování, • zvýšení rizik při realizaci kontraktů, • zavádění ochranných opatření a obchodních překážek od zákazníků, • zásah vyšší moci, živelní pohromy, • zadlužení z důvodu druhotné platební neschopnosti.

Zdroj: vlastní zpracování

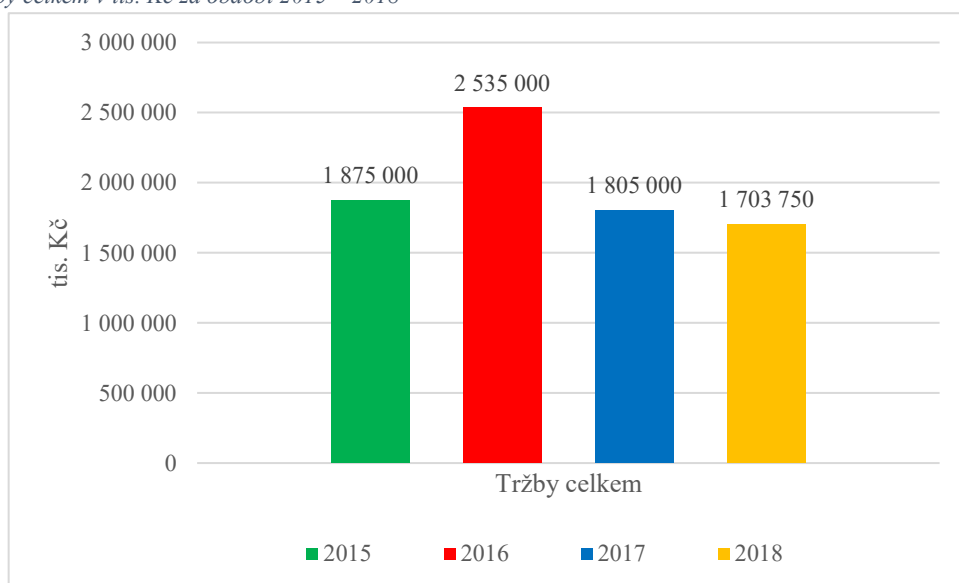
Autorka diplomové práce však již ve fázi obeznámování se s klíčovými dokumenty zjistila, že společnost nemá vytvořenu vnitropodnikovou směrnici pro provádění controllingových procesů, která by standardizovala jednotlivé postupy a dávala odpověď v situacích, kdy je nutno rozhodnout, jak postupovat. Controlling je jen okrajově zmíněn ve směrnících finančního úseku. Tento stav by chtěla autorka diplomové práce napravit a vytvořit s pomocí interních zdrojů novou vnitropodnikovou směrnici pro controlling (viz příloha 3). Při vypracování vnitropodnikové směrnice Controlling vycházela autorka diplomové práce ze zkušeností, získaných při předchozích praxích a vnitropodnikových směrnic, které se popisu controllingových činností věnují jen okrajově. Vytvořit

samostatnou směrnici považuje autorka diplomové práce za velmi užitečnou, protože uživatele nutí, aby dodržovali daná pravidla a povinnosti.

Ostatní organizační směrnice jsou vytvořeny a zpracovány přehledně a jsou užitečnou pomůckou pro zaměstnance. Controllingové výkazy jsou vypracovávány dle běžných standardů a šablon, ale jejich členění je zaměřeno na přehlednost důležitých ukazatelů výkonnosti ve vztahu k mateřské společnosti, do které obchodní společnost patří. Některé výkazy jsou propojené v rámci spolupráce celé skupiny, jiné údaje jsou vyčleněny, protože celá skupina se dále konsoliduje a tato data se slučují. Vznikají tak velmi cenné a přehledné podklady pro controllingové oddělení celé skupiny. Ta má tak stále k dispozici důležitá data a má přesný přehled o hospodářských výsledcích a plnění podnikatelských cílů.

Finální kompletaci předávaných údajů controllingu mateřské společnosti zajišťuje jeden člen týmu, a to controller senior. Musí mít dokonalý přehled o všem podstatném a přesnou evidenci zaslaných materiálů. Na některých výkazech spolupracuje s finanční účtárnou, protože tak široký záběr, rozsah a objem dokumentů bez spolupráce s jednotlivými specialisty by nebylo možné zvládnout. Finanční ředitelka musí dohlédnout na to, aby byl správně vyhodnocen celkový výsledek obchodní společnosti, sečteny nasmlouvané tržby a přesně a bez chyb vyčíslena efektivnost obchodních případů a projektů. Obchodní společnost souhlasila se zveřejněním celkového přehledu tržeb za období 2015 – 2018 v tis. Kč (viz graf 4.3).

Graf 4.3 Tržby celkem v tis. Kč za období 2015 – 2018



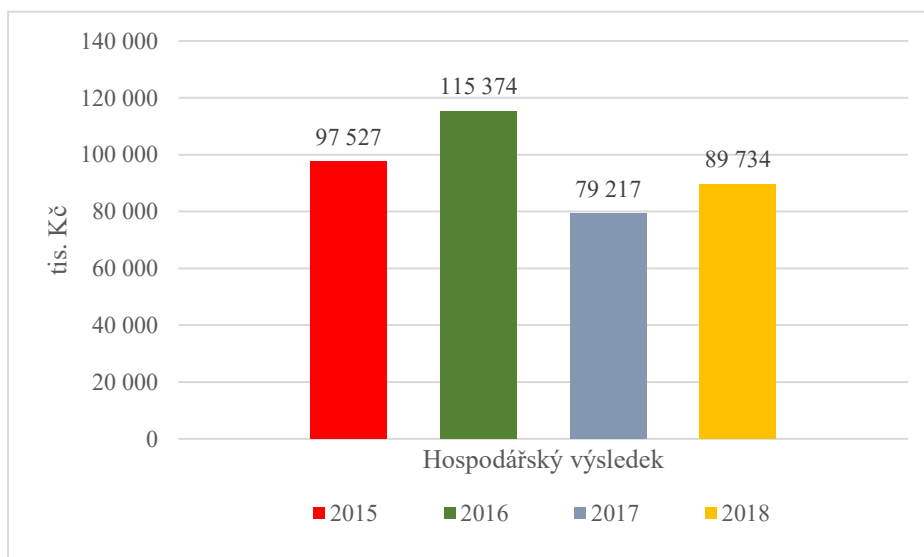
Zdroj: interní materiál – vlastní zpracování

Autorka diplomové práce se detailněji zaměřila na Výkaz zisku a ztráty a dále na Výkaz o úplném výsledku, které jsou platnou součástí účetní závěrky a ilustrují úspěšnost obchodní společnosti za sledované období v porovnání s obdobím minulým. Autorka zjistila, že jsou zpracovány pro top management v naprosto přehledné podobě. Když požádala controllera seniora o komentář, zjistila, že se jedná o jedny z nejdůležitějších výkazů společnosti, které jsou všemi velmi očekávány, sledovány a následně porovnávány s předpoklady a prognózami. Řada manažerů obchodní společnosti je na splnění ukazatele hospodářského výsledku za účetní období motivačně a finančně zainteresována a výrazně ovlivňuje jejich finanční ohodnocení.

V případě obchodní společnosti vytváří nejvyšší výnosy tržby za prodej výrobků a následné servisní zásahy. Výsledek hospodaření za účetní období lze hodnotit jako odpovídající vzhledem k výkonnosti obchodní společnosti. Stejně tak je hodnocen i managementem.

Autorka diplomové práce z důvodu neudělení souhlasu neuvádí výkazy v tabulkové podobě. Prezентuje pouze hospodářský výsledek po zdanění za účetní období 2015 – 2018 (viz graf 4.4).

Graf 4.4 Hospodářský výsledek po zdanění v tis. Kč za účetní období 2015 – 2018



Zdroj: interní zdroj – vlastní zpracování

Controllingové výkazy nejsou strukturou ani formou shodné s výkazy, zveřejněnými ve výroční zprávě. Strukturu určila mateřská společnost. Z důvodu charakteru výroby je obchodní společnost zčásti financována bankami, což je nezbytné v případě realizace rozsáhlých a dlouhodobých projektů. Tato situace vyvolává nutnost

průběžně vyřizovat investiční a překlenovací úvěry. Z tohoto důvodu musí bankám předkládat účetní výkazy a určité okruhy dokladů o svém podnikání. Pro přehlednost jsou controllingové reporty, předkládané bankám a finančním ústavům, vypracovávány už v té formě a podobě, která je pro tyto případy obvyklá a považována za standardní pro tyto účely. Tyto reporty banky včas upozorní na finanční anomálie v ekonomice obchodní společnosti a možná rizika při splácení úvěrů. Bezproblémová historie společnosti dává finančnímu ústavu jistotu. Jednání o úvěrech jsou potom daleko snadnější. Obchodní společnost má vysokou bonitu a její jednání je předvídatelné a důvěryhodné.

V materiálech společnosti je mimo české verze i anglická mutace. Důvodem je skutečnost, že mateřská společnost má v portfoliu i finskou dceřinou společnost a anglický text se lépe porovnává v rámci skupiny.

V uložených souborech výkazů mohla autorka diplomové práce prozkoumat rok 2017, 2018 a z nedávné minulosti i měsíce 1 – 12 roku 2019. Stejně tak i současnou podobu aktuálního roku 2020 po měsících, kde společnost predikuje svůj ekonomický vývoj (forecast) a provádí průběžné srovnání, jaký byl odhad budoucího vývoje na půdorysu skutečného průběhu. Z toho je autorce diplomové práce jasně patrný rozdíl mezi celoročním výhledem a celoročním plánem. V roce 2016 byla např. výše obrátu přes 2 miliardy Kč a bylo to dáno skladbou výroby, kde převažovaly modernizace. Byly velmi nákladné, ale v konečném účtování levnější, než nové vagóny. Pokud se autorka diplomové práce zaměřila na srovnání roků 2017, 2018 a 2019, jsou z výkazů patrné určité anomálie a rozdíly. Proto bylo velmi důležité prostudovat přílohy s objasňujícími komentáři, včetně rozborů příčin, které ovlivnily vývoj zveřejněných dat. V období od roku 2014 do roku 2018 prováděla obchodní společnost většinou opravárenskou činnost vozových jednotek, elektrických lokomotiv a tramvají. Když se autorka diplomové práce zaměřila třeba na tržby za opravy těchto kolejových vozidel (viz tabulka 4.4), tak z nich lze v zásadě odvodit podíl jednotlivých segmentů.

Tabulka 4.4 Plánované a skutečné tržby po projektech v tis. Kč

Plánované tržby po projektech v tis. Kč

Tržby po projektech	Kalendářní rok				
	2014	2015	2016	2017	2018
Pantografové jednotky	85 849	267 098	180 693	236 719	192 590
Motorové vozy	53 659	78 260	117 709	73 987	80 904
Osobní vozy	846 292	829 980	2 026 282	1 241 494	986 012
Elektrické lokomotivy	193 666	320 025	95 039	150 643	189 843
Opravy tramvají a náhradní díly	423 161	385 766	103 323	137 474	262 431
Celkem	1 602 627	1 881 129	2 523 046	1 840 317	1 711 780

Skutečné tržby po projektech v tis. Kč

Tržby po projektech	Kalendářní rok				
	2014	2015	2016	2017	2018
Pantografové jednotky	85 000	270 000	185 000	230 000	192 500
Motorové vozy	55 000	80 000	120 000	75 000	82 500
Osobní vozy	850 000	820 000	2 030 000	1 240 000	985 000
Elektrické lokomotivy	200 000	350 000	90 000	150 000	197 500
Opravy tramvají a náhradní díly	410 000	355 000	110 000	110 000	246 250
Celkem	1 600 000	1 875 000	2 535 000	1 805 000	1 703 750

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

Autorka diplomové práce prostudovala kvalifikovanou analýzu, vypracovanou oddělením controllingu na základě uvedených tržeb v jednotlivých letech. Seznámila se s mechanismem, jak tyto tržby ovlivňovaly ukazatele ziskovosti, rentability, likvidity a zadluženosti. Z analýzy lze pozorovat i podíl jednotlivých segmentů na tržbách. Na obchodní společnost je v rámci výběrových řízení přenášen veliký tlak. Musí být schopna nabídnout nejnižší ceny za předpokladu vysoké kvality provedených prací. Společnost mnohdy balancuje na hraně efektivity a rentability. Pokud chce kontrakt získat, musí jít mnohdy i do rizika. Musí stále vyhledávat cesty úspor a optimalizace výrobních postupů. Pokud vzniknou podstatné odchylky od plánovaných tržeb, má společnost popsány důvody ztrát, včetně nápravných opatření.

Přehledné zdůvodnění faktickými argumenty je pro příští rozhodování naprosto klíčové, aby se manažerská rozhodnutí mohla opřít o optimalizované výsledky a rozborů. Rozdíly oproti plánu způsobily změny celé řady faktorů. V průběhu realizace jednotlivých projektů v meziročním srovnání došlo k zvýšení cen materiálových vstupů o více jak 8 % oproti plánované kalkulaci. Tyto výdaje společnost nedostatečně zohlednila

v nabídkách. Proto u dalších kontraktů musela nabídkové ceny zvýšit, což se negativně projevilo ve skutečnosti, že některé nové zakázky získala konkurence. Tím došlo k odchylce plánu od skutečné výše tržeb. Společnost se v této době výrazněji nezadlužila, což lze hodnotit pozitivně. U finančních nákladů docházelo k navýšení mezd zaměstnanců nad rámec, uvažovaný v nabídkových kalkulacích. Bylo to způsobeno navyšováním mezd v okolních a konkurenčních společnostech i v celostátním měřítku. Společnost musela toto navýšení akceptovat, aby nenastal odliv klíčových zaměstnanců. Tento faktor rovněž přispěl k nutnosti navýšit meziročně nabídkové ceny a v několika projektech způsobil pokles poptávky.

Odchytky skutečnosti od plánovaných tržeb hodnotí autorka diplomové práce jako přiměřené vzhledem k situaci na trhu a tlaku konkurence. V případě navýšení mezd si měla obchodní společnost ponechat větší rezervu v propočtech, protože věděla, že k navýšení mezd rozhodně dojde. Růst mezd zaručuje zaměstnancům i kolektivní smlouva, uzavřená mezi odborovou organizací a vedením obchodní společnosti.

Samozřejmě větší vypovídací schopnost mají výkazy, členěné po kvartálech, případně po měsících. Ty lze sledovat po jednotlivých vyhodnocených etapách v informačním systému AXAPTA. Jde především o jejich vypovídací schopnost, co všechno mohou managementu vlastně sdělit, a zvláště zdůraznit to důležité. V případě obchodní společnosti jsou tržby pravidelným bodem programu jednání ředitelských porad a v jejich rámci jsou oddělením controllingu předkládány rozborů a hodnocení. Jsou zde projednávány i obchodní případy zařazené v tzv. backlogu, znamenající jisté zakázky s již podepsanými smlouvami a dále others (dále jen OR) s obchodními případy v jednání, nepotvrzenými, s určitou mírou nejistoty. Proto business plán a tržby obchodní společnosti jsou sestavovány jako výkazy ve dvou položkách, z kterých každá má své opodstatnění. Jednou z nich je status OR, který avizuje, že konkrétní případy se ještě musí se zákazníky dohodnout a podepsat smlouvy. Je zde však také riziko, že k uzavření kontraktu nemusí dojít.

4.9 Plán, realizace kontraktů a zakázková naplněnost obchodní společnosti

V této oblasti uplatňuje obchodní společnost operativní nástroje controllingu a sestavuje termínový plán realizace jednotlivých projektů. V něm definuje cíl a cesty, jakými bude kontrakt organizován a provedeny individuální odborné činnosti jednotlivých úseků k jeho dokončení.

Autorka diplomové práce měla možnost prostudovat Analýzu kontraktu rozsáhlé generální opravy motorových jednotek, zadanou novým obchodním partnerem. Tuto analýzu provádí obchodní společnost v případě kontraktu, kdy si není jista jeho výhodností a porovnává ji s relevantními realizovanými zakázkami. Její součástí byla vzájemná dohoda o mlčenlivosti vzhledem k použitým technologickým postupům a know-how jako ochrany před únikem informací konkurenci. Kontrakt obsahoval i smlouvu o kontrole prvních kusů motorových jednotek, garanci včasného dodání kontraktu, servisní smlouvy a složení bankovních akreditivů k platbám.

Společnost v rámci controllingové analýzy kontraktu identifikovala a popsala všechna úskalí a přijala v různých fázích jeho přípravy řadu opatření. V dalších obchodních kontraktech to byly zejména smlouvy na opravu několika stovek trakčních motorů, uzavřené v polovině loňského roku. Jednalo se o motory pro běžně provozované elektrické lokomotivy národního železničního dopravce. Hodnota podepsaného kontraktu přesáhla 140 milionů Kč. Dle autorky diplomové práce tím získala obchodní společnost s přihlédnutím ke konkurenci na trhu poměrně významnou smlouvu tohoto druhu.

Celkově bude opraveno v průběhu následujících tří let téměř tři sta kusů trakčních motorů pro řady elektrických lokomotiv 162, 163, 362 a 363. Tato zakázka znamenala nejen významné tržby, ale přispěla k zvýšení stability a upevnění významné pozice na trhu, která se pozitivně projevila v rámci provedené Analýzy potenciálu obchodní společnosti. Znamenalo to jistotu pro zaměstnance, která se odráží v příznivém vnímání prostředí společnosti v očích veřejnosti. Přináší to celou řadou benefitů a snadněji lze prezentovat úspěchy a dosažené výsledky v mnoha dalších oblastech. V neposlední řadě to znamená otevřené dveře, příznivou vizi a dobrou vyjednávací pozici pro jednání a různé nabídky.

Silnou stránkou obchodní společnosti je vysoká kvalita výrobků a služeb, která je prověřena mnoha tisíci najetých kilometrů v ostrém provozu a nepřetržitém nasazení. Velmi dobrou referencí je více než dvě stě používaných modernizovaných motorových jednotek, které jsou nasazeny do provozu ve všech krajích České republiky. Dle zjištění autorky diplomové práce tento kontrakt přinesl v jednotlivých etapách realizace se zvyšujícím se počtem vyrobených souprav postupné snížení nákladů. Byl tak naplněn efekt použitého nástroje strategického controllingu, a to zkušenostní křivky. Tím, že společnost významně zvýšila svůj podíl na trhu, mohla svoji pozici využít při stanovení

jednicových nákladů a kalkulací na tento kontrakt s dopadem na cenu a zisk. Analýza tohoto podílu byla důležitou součástí provedené marketingové situační analýzy.

Neméně důležitými projekty, které přinesly velmi dobré reference, jsou i řídicí vozy řady 954 a 961, motorové vozy řady 842 nebo četné modernizace mnoha typů lokomotiv, vagónů a osobních vozů. Nad rámec oprav a modernizací se obchodní společnost podílí na subdodávkách podvozků pod elektrické jednotky, které jsou nasazovány v osobní přepravě na regionálních tratích. I tento projekt je součástí termínového plánu realizace projektů v rámci operativních nástrojů controllingu. Velmi dobrou vizitkou, a také důkazem tvůrčího umu zaměstnanců, je výroba tramvají pro mateřskou společnost, která získala kontrakt na dodávky těchto vozidel pro turecké město Konya.

V roce 2019 dokončila obchodní společnost pro národního železničního dopravce obří zakázku, přesahující miliardu Kč. Spočívala v kompletní modernizaci šedesáti dvou rychlíkových vozů. Jedná se o řadu velkoprostorových osobních vozů druhé třídy. Pro získání takového prestižního kontraktu provedlo controllingové oddělení společnosti Analýzu konkurence a odvětví. Použilo i Porterův model pěti sil, kde zjišťovalo konkurenční rivalitu v odvětví a možné nové konkurenty, kteří by se mohli o zakázku zajímat. Důležité bylo zjistit, jakou má společnost vyjednávací pozici a technické zajištění projektu.

Mezi aktuálními zakázkami, které jsou v tomto období realizovány, jsou periodické i celkové opravy elektrických jednotek a generální opravy lokomotiv řady 380, pojmenovaných po Emilu Zátopkovi, které patří do flotily národního dopravce.

Z provedené analýzy potenciálů jako nástroje strategického controllingu a pro zvýšení konkurenceschopnosti při výběrových řízeních, vyplývá jednoznačné doporučení autorky diplomové práce, a to investovat do vývoje a inovace stávajících výrobních postupů.

V roce 2019 úspěšně pokračoval významný projekt vývoje modernizace speciálních montážních vozidel trakčního vedení. Obchodní společnost rovněž aktivně participuje na projektech pro Správu železniční dopravní cesty, státní organizaci Praha, Brno, Olomouc a Ústí nad Orlicí.

4.10 Podnikatelská činnost obchodní společnosti a stav jejího majetku

Podnikatelská činnost je monitorována efektivními nástroji operativního a strategického controllingu s cílem dát společnosti jasně patrnou tvář. Na hospodářském výsledku roku 2018 se podílela celá řada faktorů. Pro dosažení příznivých výsledků byla vypracována celá řada analýz a podniknuto mnoho opatření, které ovlivnily vyšší rentabilitu. Velký vliv měly úspěchy ve výběrových řízeních a dále získání lukrativních výrobních zakázek.

Tržby společnosti dosáhly v roce 2018 výše 1 703 750 tis. Kč, což reprezentuje snížení oproti předešlému období o 101 250 tis. Kč. Dosažený hospodářský výsledek po zdanění byl na úrovni 89 734 tis. Kč, což v porovnání s minulým účetním obdobím znamená navýšení o 10 517 tis. Kč. Oproti kladnému hospodářskému výsledku poklesla aktiva obchodní společnosti o 9 841 tis. Kč. Společnost vlastní finanční aktiva, na která mají vliv rizika měnového, úvěrového, provozního a likvidního typu. Jejich pokles způsobilo zejména snížení dlouhodobých i krátkodobých aktiv. Rozborem příčin bylo zjištěno, že nejvýznamnější podíl na poklesu dlouhodobých aktiv mělo snížení nedokončeného dlouhodobého majetku o 1 050 tis. Kč. Důležitý faktor, kterým jsou zásoby, meziročně poklesl o 3 842 tis. Kč. Nepříjemnou skutečností byl nárůst pohledávek z obchodního styku. V tomto směru musí obchodní společnost vyvinout vyšší aktivitu při vyjednávání s obchodními partnery. Vlastní kapitál a závazky společnosti se taktéž snížily.

Autorka diplomové práce měla možnost analyzovat Výkaz o finanční pozici a Výkaz zisku a ztráty, vypracovaný dle IFRS. První z nich uvádí srovnání, provedené na konci kalendářního roku 2017 a roku 2018 v oblasti dlouhodobých a oběžných aktiva, včetně jejich součtu za zmíněná kalendářní období. Druhý z výkazů uvádí dlouhodobé a krátkodobé závazky, včetně jejich celkového vyčíslení. Protože společnost si nepřála zveřejnit výkazy v jejich plném znění, nemohla je zde autorka diplomové práce uvést.

Celkově se dá říct, že vyhlášená a osvojená strategie pro řízení finanční pozice se soustřeďuje na minimalizaci negativních vlivů, působících na aktiva, vlastní kapitál a závazky. Jejich výši považuje autorka diplomové práce za vyváženou. Hodnotí ji tak vzhledem k poměru aktiv, připadajících akcionářům společnosti, poměru závazků a vzhledem k situaci ostatních konkurentů na trhu. Ve společnosti se těmto oblastem věnuje velká pozornost, protože se jedná o velmi důležitou oblast. Jedná se o hodnoty,

kteře jsou důsledkem předešlých manažerských rozhodnutí a u kterých se předpokládá, že budou vkladem pro účtování hospodářského výsledku v budoucnosti.

V případě závazků je ve společnosti, kterou měla možnost autorka diplomové práce blíže poznat, nastaven systém tak, že platby jsou poukazovány jednou týdně, plán realizace plateb je controllingem aktualizován na dva týdny předem a je schvalován odpovědným zaměstnancem mateřské společnosti. Ten provede analýzu dle bilance na účtech a odsouhlasí jednotlivé položky plateb dceřiných společností. Pokud by zákazník dlužil některé z obchodních společností skupiny, je možno provést příslušné korekce. V případě schválení návrhu platby všech položek, které spadají do určeného období, jsou platby hromadně realizovány. Pokud by došlo k situaci, že se přes vstupní kontrolu na příjmu zboží nedostane do skladu určitá materiálová položka, dodavatelé jsou vyrozuměni o tom, že budou vyřazeni z plánu plateb a platba bude realizována až po dořešení případu.

Autorka diplomové práce zjistila, že každá položka nakupovaného materiálu má technologem vypracován Pokyn pro nákup a vstupní kontrolu. Ten je uložen v informačním systému AXAPTA a je připojen ke každé odeslané objednávce materiálu. Dodavatel je v pokynu podrobně informován o specifikaci a parametrech objednávky, které musí splnit, včetně odeslání atestu k dodané šarži materiálu a zaslání bezpečnostního listu. Dodavatel tedy přesně ví, jaký materiál a dokumenty má poslat. Pokud některý parametr nesplní, vystavuje se reálnému nebezpečí pozastavení při vstupní kontrole a vrácení celé dodávky. Vzhledem k tomu, že obchodní společnost nakupuje u certifikovaných dodavatelů, kteří musí dle svých certifikátů splnit přísná kritéria, dochází k vyřazení z plánu plateb jen v ojedinělých případech a dodavatelé tuto praxi akceptují.

4.11 Využití ukazatele KPI v obchodní společnosti

Klíčové ukazatele výkonnosti používá obchodní společnost ke kvantifikaci plnění svého podnikatelského záměru a vize. Jejich výběru a dalšímu zpracovávání věnuje controllingové oddělení obchodní společnosti značnou pozornost. Jejich správné použití a nasazení může přinést růst, ale chyby během jejich aplikace mohou způsobit krach celého projektu. Společnost s jejich pomocí dosahuje zadaných cílů tím, že přesně určí a kontroluje průběh jejich plnění. Dávají okamžitou informaci, jestli se k vytýčenému cíli blíží a jak dlouhá cesta ještě zbývá. Proto, aby dávaly přesný obraz skutečnosti, musela

se společnost poučit z chyb minulosti a vyvarovat se některých rutinních pochybení. Jejich velkým přínosem je nalezení a odstranění slabých složek sledovaného procesu.

Autorka diplomové práce zjistila, že odborná literatura popisuje čtyři typy ukazatelů výkonnosti. A to klíčové ukazatele výsledku (dále jen KRI), které ukazují, jak si společnost vede. Dále ukazatele výsledku (RI), které říkají managementu, jakých výsledků společnost dosáhla. Dalšími jsou ukazatele výkonnosti (dále jen PI), jenž upozorňují, co by měla společnost vykonat a KPI (klíčové ukazatele výkonnosti), které jako jediné z uvedených ukazatelů společnost používá a pomocí nichž usiluje o významné zvýšení výkonnosti. Z tohoto důvodu budou v dalším pokračování kapitoly používány jen ukazatele KPI, ke kterým získala přístup.

Oddělení nákupu používá KPI při objednávkách materiálu pro společnost. Dodavatel odešle objednávku a sklad společnosti ji v informačního systému i prakticky zaskladní před vydáním do výroby. Ukončení nákupu je okamžik naskladnění zboží na skladě. Kromě faktoru času objednávacího procesu od zadání po realizaci monitoruje KPI také výkonnost jednotlivých zaměstnanců. Hodnotí se i úroveň plnění objednávky, jakost dodávky, shoda dodaného materiálu s předpisem v Pokynu pro nákup a vstupní kontrolu materiálu a kooperací atd. Je možno takto sledovat spokojenost společnosti s dodavateli a zaměstnanci. Ve společnosti je takto hodnoceno více obchodních případů a požadavků. U reklamací je sledováno jejich množství a výskyt stejných chyb.

Autorka diplomové práce zjistila, že obchodní společnost dle KPI sleduje a vyhodnocuje také tyto ukazatele:

- *Program stabilizace zaměstnanců na klíčových a pro společnost nejdůležitějších pozicích. Vyhodnocuje týdně s informací vedoucímu personalistovi;*
- *Program náboru nových uchazečů na pozice, kde chybí kvalifikovaní zaměstnanci. Vyhodnocuje týdně s informací vedoucímu personalistovi;*
- *Počet podnětů a nápadů, přijatých po provedeném anonymním průzkumu spokojenosti zaměstnanců ve společnosti, s frekvencí sledování týdně po dobu až tří měsíců s informací vedoucímu personalistovi společnosti;*
- *Počet zlepšovacích návrhů a inovací, plánovaných k zavedení v příštích třech měsících, se sledováním po měsících a informací generálnímu řediteli;*
- *Stížnosti klíčových zákazníků, které nebyly vyřešeny v záruční době a mohou způsobit společnosti snížení objednávek s týdenní informací generálnímu řediteli;*

- *Náběh nově poskytovaných služeb v oblasti servisu s týdenní informací generálnímu řediteli;*
- *Pozdní předání subdodávek a komponentů klíčovým zákazníkům s týdenní informací managementu;*
- *Registr zpožděných projektů podle manažerů s týdenním hlášením managementu.*

4.11.1 Ukazatelé KPI pro obchodní úsek

Ukazatele KPI často používá také obchodní úsek společnosti. Modelový případ našla autorka diplomové práce v interních dokumentech, z nichž vyplývá, že tento úsek dostal v business plánu úkol zajistit zakázkovou naplněnost ve výši schváleného ročního plánu. Smlouvy přednostně zajišťuje v regionu střední a východní Evropy, která je v dojezdové vzdálenosti pro úsek servisu. Důležité je, aby se obchodní společnost etablovala na nových trzích.

Obchodní úsek pravidelně vytváří analýzy, jestli je možné takové kontrakty uzavřít za jeden rok, nebo jaká je průměrná doba přípravy až k jeho podepsání. Je to důležitý faktor pro plnou zakázkovou naplněnost výroby. Meziročně musí obchodní společnost navyšovat tržby, optimálně o 10 až 15 %. Znamená to, že jednotliví obchodní manažeři, kteří sjednávají smlouvy, pracují na jejich uzavření podle zpracovaných analýz a předmětu podnikání společnosti. Ale v praxi se stává, že některé sjednané zakázky se budou realizovat až za rok. Přesto je nutné vše pečlivě sledovat, precizovat a aktualizovat business plán.

Aby měla obchodní společnost jistotu stabilních výsledků a naplněnosti plánu bez nepříznivých výkyvů, tak v praxi nestačí obchodním manažerům zajistit naplněnost zakázkami pouze ve výši schváleného ročního plánu, protože některý kontrakt může postihnout skluz ve finálním vyjednávání. Tím dojde k jeho přesunutí na pozdější období a nelze s ním tedy počítat ve sledovaném období.

Ze zkušenosti již obchodní manažeři ví, že musí rozjednat více kontraktů, a to i nad rámec business plánu. Projednání kontraktů v celkovém objemu jeden a půl násobku schváleného ročního plánu umožní ve finále, po odečtení nevyjasněných a nerealizovatelných kontraktů, dosáhnout požadované výše v business plánu. Samozřejmě rozjednané kontrakty se dále intenzivně sledují a je vyvíjen tlak na jejich uzavření, včetně dokončení prací na specifikaci finální podoby výrobní zakázky. Z výše popsaného vyplývá, že KPI dává obchodnímu úseku úkol uzavřít na kalendářní rok

kontrakty ve výši jeden a půl násobku ročního plánu. Jakmile v této výši obchodní úsek dohody uzavře, což jsou OR, pak samozřejmě následuje realizace, protože je mezi tím podepsána smlouva a obchodní společnost přesně ví, kdy a jakou zakázku má finalizovat a dodat.

Obchodní úsek musí v rámci business plánu, vypracovaného oddělením controllingu, realizovat přesně danou výši tržeb v rámci ukazatelů KPI. Z tohoto dokumentu už odpovědní zaměstnanci přesně ví, kdy musí začít realizace smluv, které jsou podepsané, aby byly dodrženy termíny, které zákazník požaduje. Některé projekty musí být pro svoji složitost, náročnost a nutnost složení bankovních akreditivů realizovány v delším časovém období nebo v dalším kalendářním roce, protože opravy kolejových vozidel jsou velmi složité a náročný proces. V praxi nastala situace, že při skluzu projektu (byly zde technicky nevyjasněné specifikace nebo dodatečné požadavky zákazníka, které v okamžiku zadání kontraktu přesně nespecifikoval) byla jeho velká část realizována v průběhu roku 2019 a u malé části hrozilo její přesunutí do roku 2020. Na plnění KPI měl v tomto případě vliv i technický úsek, a to podporou výroby. Zde bylo vhodným prostředkem ke splnění KPI použití účelného motivačního nástroje, který byl pobídkou pro zaměstnance ke splnění zakázky v termínu. Byl použit stimul ve formě premii, a to cílových. Podmínkou bylo, že výroba stihne celou zakázku realizovat ještě v roce 2019 a nebudou hrozit penále. Vyplacení finančních prostředků, nad rámec běžných mezd, v tomto případě znamenalo pro obchodní společnost zisk a kladný hospodářský výsledek.

V případě technických problémů většího rozsahu, které nebyly patrné při převzetí zakázky, které je nutno vícekrát a na místě vyjasnit se zákazníkem, je osobní angažovanost technických specialistů klíčem k tomu, aby se všechny potřebné záležitosti podařilo uzavřít a obchodní společnost nezaznamenala ztrátu. V krajním případě hrozí, krácení premii. Pokud stimuly zafungují a zaměstnanci odvedou v zájmu celé obchodní společnosti zakázku v termínu, zvýší se tím jejich pocit zodpovědnosti a lze v tomto případě vykazovat vyšší produktivitu práce.

KPI používá obchodní společnost i pro plnění ukazatelů v ostatních úsecích na různých úrovních řízení. Patří mezi ně např. ekonomické ukazatele, ukazatele kvality, výkonnosti procesů, IT služeb.

4.12 Účast společnosti ve výběrových řízeních

Oddělení controllingu používá své strategické nástroje pro podporu připravovaných podkladů projektů k účasti ve výběrových řízeních. Analýzou globálního okolí a zájmových skupin má dokonalý přehled o konkurenci. Analýzou prostředí a potenciálu hodnotí svoje postavení na trhu a šance svého portfolia uspět ve srovnání s konkurencí. Protože obchodní společnost se často uchází o získání státních zakázek, jsou v jednom okamžiku rozpracovány nabídky a aktivity pro řadu zákazníků v České republice i v rámci celé Evropy. Obchodní manažeři i specialisté technického úseku s controllery aktivně komunikují a jednají. Sledují webové stránky v rámci celé Evropy, kde jsou vyhlášena nová výběrová řízení a reagují i na poptávky oprav, modernizací a dalších činností v rámci předmětu své činnosti. Často o úspěchu ve výběrovém řízení a získání kontraktu rozhodují reference, doporučení a posudky v odborném tisku.

Autorka diplomové práce zaznamenala, že v době její přítomnosti v obchodní společnosti bylo vyhlášeno výběrové řízení v Polsku na opravu a modernizaci tramvají. Hned byly započaty práce controllingového oddělení na dodání podkladů k vytvoření a předložení obchodní nabídky k účasti na tomto řízení.

Významně se v těchto případech projevují získané certifikáty zkušeben a schopnost předložit prohlášení o shodě s požadovanými normami dané země na mezinárodní úrovni, včetně homologačních podkladů. Bez této certifikace by byla obchodní společnost ve značné nevýhodě a prakticky by ji to hodně znevýhodnilo a z některých soutěží diskvalifikovalo. Úspěšnost ve výběrových řízeních je velmi proměnlivá. Obchodní společnosti se podaří zvítězit jen v některých z nich. Registruje také celou řadu případů, kdy její nabídka do výběrového řízení nebyla úspěšná. A to jak z důvodu nabídnuté ceny, termínu zhotovení nebo vlivem nabídky služeb.

Úspěch však znamená pro společnost také větší sebevědomí, velkou reklamu a příznivé vnímání společnosti v očích veřejnosti. Všechny úkony v rámci výběrových řízení vyžadují maximální nasazení celého týmu zaměstnanců, kteří vše organizují a hlídají termíny. Výhodou je skutečnost, že kvalitně odvedenou prací může společnost získat nové zakázky na opravu vozových jednotek u jednoho zákazníka nebo získat nové zakázky, což může pro obchodní společnost znamenat významné reference a značný profit.

4.13 Report obchodního úseku společnosti

Report obchodního úseku, vypracovaný ve spolupráci s oddělením controllingu, podává přesnou zprávu o tom, na jakých projektech obchodní společnost v daném období pracuje. Jejich realizace je již plně zajištěna. Je možno z něj rovněž zjistit, které kontrakty jsou těsně před uzavřením. Pokud se podaří podepsat smlouvu se zákazníkem v časovém období jednoho měsíce, tak by bylo možno zařadit je do plánu nejbližšího období, nejdéle však v horizontu dvanácti měsíců. Report obsahuje projekty, které jsou těsně před podpisem, ale skrývají v sobě riziko nejistoty, kdy zákazník bude ještě měnit, upravovat nebo vyjasňovat některé důležité detaily. V takových případech se smlouvu nepodaří včas uzavřít a projekt se posouvá. Obchodní úsek však má kompetence všechny tyto rozpracované případy reportovat, protože musí vrcholovému managementu poskytnout kompletní servis obchodních případů, a to ve všech stádiích rozpracovanosti. V reportingu má obchodní úsek report, který přesně vyjadřuje odchylky od skutečnosti backlogu. Uvádí v něm ukazatele, které byly splněny nebo nebudou realizovány.

Obchodní úsek rovněž v backlogu uvádí, jaké jsou kompetence a podíly při plnění všech kroků. Některé působnosti zastřešuje výrobní úsek, ale nedokáže vyřešit v rámci výrobního procesu všechny problémy, které se při opravách a modernizacích vyskytují. V té chvíli musí pomoci konstruktéři a technologové, kteří projektu poskytují technickou podporu. KPI je v rámci obchodní společnosti stanovováno pro jednotlivé úseky (technický, výrobní, obchodní, realizace, servis). Každý z nich má danou metodiku stanovení těchto ukazatelů.

Autorka diplomové práce si vybrala z dokumentů společnosti modelový příklad, aby se takto seznámila s činností controllingu při realizaci objednávky zákazníka. Konkrétní výrobní zakázka měla společnosti přinést miliardu Kč s předpokládaným ziskem 15 % (započítává se zisk před zdaněním). Controllingové oddělení pro realizaci zakázky a výši 15 % zisku sestavilo rozpočet, a vyčíslilo výrobní a jiné kapacity. Z interního materiálu vyplývá, že pro zajištění objednávky za miliardu Kč potřebuje společnost tři sta výrobních dělníků, zařazených ve výrobním úseku. Dále pro realizaci zakázky úsek nákupu musí zajistit potřebný jednicový i režijní materiál, včetně komunálního i speciálního nářadí, přípravků a zařízení. Bylo nutno zajistit i celou řadu prací v rámci externí kooperace. Projektoví manažeři se museli zaměřit na určená úzká místa, postarat se o jejich validaci a tím o hladký průběh tohoto obchodní případu. Když byly výrobní i kontrolní operace provedeny a kolejová vozidla předána zákazníkovi, tak

úsek servisu dohlížel na jejich provoz v záruční době. V tomto případě se vyskytlo a řešilo minimum provozních závad, které byly obratem odstraněny. Dokumentace k výrobní zakázce byla velmi podrobně zpracována, a to vzhledem k množství zaměstnanců, techniky a dalších zdrojů obchodní společnosti, kteří se na realizaci podíleli.

Autorku diplomové práce zaujalo během procházení jednotlivých obchodních případů detailní zpracování a přehledný rozpad rozpočtů podle příslušných účtů. Ve Výkazu zisku a ztráty jsou jednotlivé účty, které jsou zpracovávány, odlišeny v každém řádku jinou barvou. Jako např. spotřeba materiálů, kancelářské potřeby atd. Nákladové účty jsou ve společnosti zpracovány v oblasti účtového rozvrhu dle směrné účtové osnovy do účtových skupin, a to i na relativně detailní položky, které v celkovém hospodaření společnosti neznamennají významné částky. Autorka diplomové práce uvádí jako příklad následující účty, které má obchodní společnost ve své účtové osnově:

- 50118 – materiál – interní neshody;
- 50119 – materiál – interní neshody vlastní výroby;
- 51154 – opravy, např. revize přístrojů, ale i vymalování kanceláří;
- 51311 – výdaje na reprezentaci;
- 51219 – cestovné – interní neshody;
- 51849 – služby spojené s cestovním – interní neshody;
- 51898 – přepravné – interní neshody;
- 51899 – nakoupené technologické služby – interní neshody;
- 80109 – nákladová sazba mezd – interní neshody.

Autorka diplomové práce hodnotí strukturu účtové osnovy velmi pozitivně. Obchodní společnost při sestavení účtového rozvrhu postupovala podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. V souladu s ní si účetní jednotka určila v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy. Každý účet má svou analytickou evidenci, podle které lze určit, ke kterému středisku daný náklad patří. Dále také prostřednictvím této analytické evidence může společnost vyčíslit, jak velkou spotřebu má dané středisko za sledované období. Prostřednictvím dané analytické evidence může obchodní společnost provést výpočet a analyzovat náklady konkrétního střediska. Učinit tak kroky, které přispějí k větší úspoře nákladů.

4.14 Produktivita práce v obchodní společnosti

Plánovanou a skutečnou produktivitu práce obchodní společnosti (viz tabulka 4.5) charakterizuje určité kolísání skutečnosti oproti plánu. A to v jednotlivých měsících i ročním plánu. *Autorka diplomové práce konzultovala tuto situaci s odpovědným zaměstnancem výrobního úseku. Po prostudování podkladů pro stanovení produktivity práce ve společnosti se domnívá, že cestou k vyšší produktivitě a stabilitě výrobních procesů jsou masivní investice do nových digitálních technologií, do modernizace a vylepšení pracovních postupů, které sníží současný podíl rutinní manuální práce. Vedení obchodní společnosti musí aktivně podporovat zlepšovateľské hnutí a inovace mezi zaměstnanci. Musí být nastolena taková motivační atmosféra, kdy zaměstnanci na všech úrovních přemýšlí o své práci a předkládají svoje nápady k realizaci. Zvláštní pozornost musí věnovat úsilí pro snížení materiálové náročnosti a souvisejících nákladů. Toto je velmi důležitá oblast, protože obchodní společnost pracuje v oboru, kde jsou materiálové náklady svou výší velmi důležitou složkou kalkulačního vzorce.*

Tabulka 4.5 Plánovaná a skutečná produktivita práce obchodní společnosti

Kalendářní měsíc	Plánovaná produktivita práce v % Kalendářní rok				
	2014	2015	2016	2017	2018
leden	94	89	89	89	89
únor	94	89	89	89	89
březen	94	89	89	89	89
duben	94	89	89	89	89
květen	94	89	89	89	89
červen	94	89	89	89	89
červenec	94	89	89	89	89
srpen	94	89	89	89	89
září	94	89	89	89	89
říjen	94	89	89	89	89
listopad	94	89	89	89	89
prosinec	94	89	89	89	89

Skutečná produktivita práce v %

Kalendářní měsíc	Kalendářní rok				
	2014	2015	2016	2017	2018
leden	78,26	89,77	88,21	85,72	86,53
únor	89,91	89,46	83,97	87,71	87,76
březen	85,82	86,81	82,96	89,56	86,29
duben	76,91	87,72	79,22	87,04	82,72
květen	82,59	87,97	75,96	87,91	83,61
červen	86,94	88,4	78,19	85,71	84,81
červenec	83,82	88,56	87,14	92,09	87,90
srpen	80,97	87,49	83,18	89,56	85,30
září	91,82	83,36	82,24	85,8	85,81
říjen	84,50	83,00	77,41	90,77	83,92
listopad	83,90	85,06	77,99	88,72	83,92
prosinec	94,13	85,66	82,24	89,66	87,92

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

I v případě posuzování dosahované úrovně produktivity práce obchodní společnost používá ukazatele KPI. A to zvláště u výrobních operací, vykonávaných jedincovými zaměstnanci.

Pokud je výrobní zakázka již vysoutěžena, ale vlivem předložené ceny se jeví dle aktuálních propočtů oddělení controllingu jako ztrátová nebo hrozí její pozdní předání v několika etapách, je nutno vypracovat záchranný plán na její zefektivnění. Jednou z cest k úspěchu je i zvýšení produktivity práce. Pro takový případ autorka diplomové práce navrhuje obchodní společnosti stanovit KPI tak, že při kontraktu ve výši miliardy a 200 milionů Kč musí být jasně stanovena základní výši prémie. Potom urychlení předání kontraktu o každý kalendářní týden v případě možného skluzu nebo každých 100 milionů odvedené zakázky musí být motivačně odstupňováno.

Podle zveřejněných údajů produktivity práce (viz tabulka 4.5) je možno zjistit, v kterých měsících se podařilo plán splnit a kdy zůstal za očekávaným výsledkem. Nesplnění plánované produktivity v některých měsících mělo za následek ohrožení včasného předání zakázek odběratelům. U nesplněné produktivity o 15 % a více je nutné tyto odchylky rozborovat a rychle přijmout nápravná opatření. Jedním z faktorů odchylek byla nízká rozpracovanost podsestav v předvýrobní oblasti, která zásobuje finální výrobu. Nepříznivě se rovněž projevila nutnost zaučit nové zaměstnance. Produktivitu práce

ovlivnil také náběh nových technologií v rámci investic a náročnost logistiky z důvodu překrývání zakázek.

4.15 Kapitola interních neshod obchodní společnosti

Obchodní společnost vede ve svém informačním systému kapitolu interních neshod, kterou autorka diplomové práce uvádí ve zkrácené podobě (viz tabulka 4.6) v členění dle jednotlivých účtů za kalendářní rok. Přehled a postup řešení interních neshod požaduje systém řízení kvality, zavedený ve společnosti. Agenda poskytuje možnost na jednom místě zaznamenat veškeré tyto procesy ve společnosti a sledovat řešení až k jejich nápravě. Soustřeďuje neshody z výroby, včetně zmetků i neshody zachycené v následných kontrolních operacích i v procesech řízení kvality, které zjistil audit. Patří sem i všechny interní neshody, spojené s cestovními a přepravními náklady, různé výdaje mzdového charakteru a technologické služby. Jedná se o důležitou kapitolu systému řízení kvality, posuzovanou auditory.

Tabulka 4.6 Tabulka skutečných interních neshod obchodní společnosti v Kč

Účet hlavní knihy	Kalendářní rok				
	2014	2015	2016	2017	2018
50118	265 241,44	1 730 990,11	1 824 119,31	410 906,61	1 057 814,37
50119	405 717,06	153 196,66	761 465,67	57 647,20	344 506,65
51219	69,00	212,00	70 222,82	485,87	17 747,42
51849	652,17	0,00	15 730,50	1 652,24	4 508,73
51898	36 896,25	24 939,25	39 352,93	68 131,73	42 330,04
51899	518 431,45	1 408 744,83	5 651 595,28	233 769,19	1 953 135,19
80109	1 834 359,85	3 239 352,24	4 681 421,22	848 777,31	2 650 977,66
Celkem	3 061 367,22	6 557 435,09	13 043 907,73	1 621 370,15	6 071 020,05

Zdroj: interní zdroj obchodní společnosti – vlastní zpracování

Autorka diplomové práce hodnotí tuto agendu v informačním systému AXAPTA jako velmi přehlednou, dostupnou všem účastníkům procesu a neustále aktuální. Plní svoji funkci a oddělení controllingu i odpovědní manažeři mají v rukou dokonalý nástroj.

Po založení nového případu vznikne v informačním systému karta s příloženými dokumenty, řešitelským týmem, protokoly připojenými k aktuálnímu záznamu a termíny. Správce agendy z oddělení controllingu rozešle příslušné úkoly na e-mail odpovědným zaměstnancům. Ti navrhnou nápravná opatření, která jsou sledována a je vyhodnocena

jejich účinnost. V systému se dle stadia vyřešení vykonaných opatření mění stav vyřízení. Po ukončení controller zobrazí stav odstranění neshody.

4.16 Výdaje obchodní společnosti

Výdaje společnosti na reprezentaci musí být oddělením controllingu rovněž plánovány. Každý úsek má vyčleněný fond s danou částkou. Konkrétně na finančním úseku, který měla možnost autorka diplomové práce blíže poznat, probíhá řada jednání s externími partnery, kde je s takovými náklady nutno počítat. Např. auditorům je dle záznamů nabídnuto jen základní občerstvení. Při jednáních s významnými partnery bývá kromě této formy pohoštění nabídnut prezentační kalendář v hodnotě 200 Kč, který má zákazníkovi připomínat obchodní společnost při každém pohledu na něj. Pokud by tyto náklady nebyly v rozpočtu výdajů v dostatečné výši, rozhodnutí o jejich navýšení podléhá souhlasu generálního ředitele. Dalším příkladem je plánování výdajů na prezentaci při veletrzích a výstavách. Pouze obchodní ředitel společnosti může objednat reklamní předměty na akce typu veletrhů. Controllingové oddělení zpracuje výši rozpočtu a náklady, které podléhají ve finální fázi schválení mateřské společnosti.

Tyto příklady uvádí autorka diplomové práce jako doklad odpovědného hospodaření obchodní společnosti a důkaz, že i takové výdaje jsou rozpracované do opravdu velkých detailů. Plánování nákladů vychází ze statistiky a skutečnosti uplynulých období s odhadem budoucích aktivit. I tyto náklady jsou pečlivě sledovány a vyhodnocovány oddělením controllingu. Rozpočty nákladových středisek jsou v gesci controllera seniora.

Z výše uvedeného vyplývá, že náklady jsou v rámci finančního úseku jednotlivě rozepsány pro oddělení controllingu, účtárny a počítačové podpory. Samozřejmě i personální oddělení má předepsán přehled o osobních nákladech. Nejsou jednotlivě členěny na každého zaměstnance, ale je to součet mzdových prostředků, z kterých jsou vypláceny mzdy. Společnost se snaží řadou motivačních benefitů snižovat nemocnost zaměstnanců. Pokud totiž nemocnost klesne třeba jen o 1 %, tak mohou na zakázkách pracovat kmenoví kvalifikovaní zaměstnanci. Pokud by se naopak nemocnost zvyšovala, musel by personální útvar shánět brigádnickou výpomoc a nutným zaučováním by vznikl skluz ve výrobě a vzrostly by realizační náklady nad plánovanou úroveň.

4.17 Náklady nutné pro provoz obchodní společnosti

Samostatnou kapitolou jsou nutné náklady na provoz celé společnosti (elektrická energie, plyn, pohonné hmoty). Všechny tyto náklady musí controllingové oddělení společnosti rovněž plánovat a rozdělovat dle daného klíče podle počtu zaměstnanců úseku nebo dle objemů činnosti a používaných ploch. Složitost těchto rozpočtů dokumentuje počet rozpočtových klíčů, kterých má obchodní společnost dvě stě padesát. Důležité je rozdělení výrobních faktorů mezi jednotlivé směry využití. Pro oddělení controllingu to znamená při přípravě a plánování nákladů komunikovat se specialisty všech úseků, kteří mají dokonalý přehled o kapacitách a nákladech daného úseku. V rozsahově malých úsecích komunikuje oddělení controllingu přímo s ředitelem úseku, jaký dopad do výše nákladů mají a budou mít realizované kontrakty. Běžně se stává, že ředitelé nebo specialisté úseků nárokují vyšší počet zaměstnanců. Společnost nejvíce potřebuje dělnické a technické pozice. Zejména klempíři, obráběči kovů, svářeči nebo zámečníci s praxí jsou spolu s technologi, zkušebními techniky a projektovými manažery dlouhodobě požadovanými profesemi. Kandidátů těchto profesí je obecně na pracovním trhu nedostatek.

Samozřejmě v případě nárůstu zaměstnanců musí oddělení controllingu plánovat vyšší náklady na mzdy, nákup výpočetní techniky, včetně licencovaných programů, telefonů atd. To všechno s velkou dávkou erudice musí oddělení controllingu naplánovat v rámci nákladů a navrhnout celkovou výši rozpočtů. Schvalovací řízení nákladů probíhá složitým procesem na půdorysu celé mateřské společnosti. V jejím rámci má obchodní společnost mnoho vnitropodnikových transakcí, které podléhají transferovým cenám. Ty jsou vyčíslené v jiné výši, než kdyby společnost byla samostatná a nákup a prodej realizovala jen třetím stranám.

Je obvyklé, že jednotliví členové skupiny spolupracují a sdílejí kapacity napříč skupinou. Pokud není dostatečný počet např. konstruktérů, odvedou tuto práci v rámci volných kapacit konstruktéři mateřské společnosti. V praxi to znamená úsporu, protože se místnímu technickému úseku nezvýší rozpočet a bude využívat služby v rámci mateřské společnosti. Obchodní společnost má také náklady, které se velmi obtížně plánují. Efektivní nákladová struktura je základem její dobré kondice, a to v časech úspěchů i recese. Controllingové oddělení musí do plánů zahrnout i poplatky, které souvisí s dlouhodobým financováním společnosti a aktualizacemi smluv s bankami. Je to velmi složitý proces, vyžadující i právní služby. O tyto náklady musí být navýšen

rozpočet finančního úseku. Právní služby musí však být plánovány i pro ostatní úseky. Jde zejména o řešení pracovněprávních sporů nebo jednotlivé případy právních služeb, jejichž náklady jsou pak alokovány jednotlivým úsekům, a tedy nákladovým střediskům.

Pro tyto účely a speciální případy je ve společnosti zaveden i příslušný ukazatel KPI, který je zaměřen na dodržení stanoveného rozpočtu, vyhodnoceného v rámci účetní závěrky. Ukazatele realizují jednotlivé úseky, proto musí být adresně rozděleny a musí korespondovat s business plánem.

Nejvyšší nárůst nákladových položek očekává společnost v nejbližším období zejména v oblasti lidských zdrojů, kde musí hledat specialisty vzhledem ke stále složitější používané technice. Zvyšování nákladů vyvolává i pohyb cen materiálových vstupů, pořízení nových technologií pro udržení konkurenceschopnosti na trhu a zkvalitnění podpory zákazníků. Vedení společnosti z těchto důvodů tlačí na snížení nákladů, které je možno omezit. Je to zejména v oblastech, kde je patrná úspora a odchylka od původní controllingem plánované výše výdajů.

Nástrojem pro zjištění možných rezerv a jejich omezení je interní audit. Nelze však krátit náklady bez vyhodnocení důvodu. Analýzou musí být nalezena příčina. Po její identifikaci se dá konstatovat, že úsporu lze realizovat. Nebo tato prověrka odhalí, že šlo o nedočerpání nákladů za neprovedenou práci, která byla přeložena na příští období. To platí i v oblasti energií, kde je v případě nedočerpání nebo přečerpání plánované výše nutno odpovědnými zaměstnanci diagnostikovat, proč bylo spotřebováno málo nebo více energií. Totéž platí pro vodné, stočné. Ve společnosti je pro různé procesy používána jak užitková, tak i technologická voda. Znamená to, že pro určitý typ výroby společnost spotřebuje pro čištění vozů mnohem více vody, než bylo plánováno, např. při hromadném mytí padesáti vagónů. V jiném období budou opravovány jednotlivé lokomotivy a spotřeba bude úplně jiná. Obchodní společnost musí v rámci plánování výdajů za stočné zohlednit a započítat i takové vlivy, jako je zachyt dešťových srážek. Vzhledem k rozsáhlému areálu tuto nákladovou položku ovlivňuje déšť a sníh. Takže v případě nadměrného množství srážek se zvýší odtok a stočné. Odpovědný zaměstnanec toto musí odůvodnit, že k navýšení nákladů nedošlo vlivem většího čerpání technologické vody na umytí vozů nebo lokomotiv, ale vlivem přírodních podmínek.

Tyto ukazatele KPI se stanovují velmi obtížně. V praxi se tak stává, že je KPI stanoveno neadekvátně situaci. Stočné za technologickou vodu sice odpovídá skutečnosti

a je přesně plánováno, ale výši nákladů někdy negativně ovlivní vyšší moc, třeba v případě povodní.

Problémem v plánování nákladů se ukazuje také určení skutečné využitelnosti fondu pracovní doby v jednotlivých úsecích. Jde o to, jaký čas věnuje zaměstnanec své hlavní činnosti. Např. konstruktér musí absolvovat množství konzultací a porad technického úseku, aby všechny připomínky zapracoval do finální verze výkresů. Tedy jeho časový fond nemůže být plně využit v rámci jeho hlavní pracovní náplně, ale jde o to, aby pracoval maximálně efektivně. Dalším konkrétním případem z praxe společnosti je finální lakování opravovaných nebo modernizovaných vozů nebo lokomotiv.

Odpovědný zaměstnanec lakovny má zadané ukazatele KPI tak, že musí zvládnout nalakovat všechny prvky výrobních zakázek. Organizace práce musí využít i neproduktivní technologické časy, jako je schnutí barvy ve druhé směně nebo použít náročnější a dražší technologii nástřiku všech barev tak, aby jejich povrch neztékal a měl ostré kontury. Stává se, že je nutno lakovat více prvků, než je kapacita lakovny. Jako nástroj ke splnění tohoto úkolu se v rámci ukazatele KPI vypisuje odměna proto, aby bylo možno uspokojit potřeby zákazníka.

Controllingové oddělení musí naplánovat i spotřebu ochranných pomůcek, jejichž pořízení musí být správně zaúčtováno. Přitom i vyšší výdaje za ochranné prostředky se mohou v konečném výsledku kladně projevit na snížení nemocnosti zaměstnanců. Jejich spotřeba je nákladově rozpočítána dělníkům jednotlivých úseků tak, jak budou skutečně používány. Controllingové oddělení vyhodnocuje limity plnění na jednotlivá nákladová střediska. Oprávněnost nákupu pak musí zdůvodnit odpovědní zaměstnanci středisek.

Autorka diplomové práce se na více praktických příkladech při realizaci kontraktů společnosti přesvědčila, že ukazatele KPI musí počítat se skutečnou využitelností časového fondu a kapacit. Zároveň doporučuje zavést motivační prvek, kdy může zaměstnanec vlastní aktivitou omezit část neproduktivních časů, lépe si zorganizovat pracovní dobu a dle propočtů controllingových postupů lze takto zvýšit produktivní časový fond až o 10 %. Stimul zvýšení pohyblivé složky mzdy ve formě prémie do výše 2 000 Kč v tomto případě je ekonomicky výhodný i pro obchodní společnost. V mnoha případech pevně daného úkolu, rozloženého do časové určeného intervalu, podpořeného cílovými odměnami, dle zjištění autorky diplomové práce zaměstnanci pracují i v delších

směnách. Vše musí být podpořeno přesnými propočty, aby tato forma byla pro obchodní společnost ekonomicky výhodná.

Součástí reportingu obchodní společnosti je sledování nákladů jednotlivých středisek. Autorka diplomové práce prostudovala souhrnný reporting nákladů. Je z něho patrna výše nákladů na provádění auditů, režijní materiál, pohonné hmoty, opravy, údržbu, marketing a propagaci, na reklamu, dary, daně z nemovitosti. Všechny tyto položky jsou agregovány po jednotlivých účtech. Součástí reportingu byl také report nákladů po jednotlivých střediscích. Společnost vydává jeden report po jednotlivých střediscích (výroba, technický úsek, řízení kvality, servis záruční a pozáruční, obchodní úsek a zvláště je administrativa, zpracovaná metodikou mateřské společnosti). Tam patří úsek generálního ředitele, personální úsek, finanční úsek a náklady týkající se certifikace jakosti ISO, protože se týkají představitele vedení pro jakost.

Autorka diplomové práce zjistila, že ve finančním úseku jsou ukazatele KPI stanoveny tak, aby při stávajícím stavu zaměstnanců finanční účtárna zvládla zaúčtovat nutný počet dokladů v rámci oběhu dokumentů. Účtování probíhá v rámci informačního systému AXAPTA, verze Ax3.0, kde je jeden modul zaměřen pouze na controlling. V případě zpomalení systému nebo po upgrade nastávají dle její zkušenosti určité kapacitní problémy, které je nutno eliminovat vyšší aktivitou správců sítě a systému, aby účetní doklady byly zpracovány včas. Proto autorka diplomové práce doporučuje udržovat v systému všechny výkazy aktuální, aby byl informační systém zdrojem relevantních informací pro všechny uživatele.

4.18 Efektivní komunikace controllingu s ostatními úseky společnosti

Důležitá je efektivní komunikace mezi controllingovým oddělením a jednotlivými úseky obchodní společnosti. A to jak z pohledu tržeb, tak co se týče pohledu na náklady každého střediska. Svými stanovisky mohou pomoci ke zpřesnění a objektivitě plánů v rámci normativního řízení společnosti. Mohou upozornit na slabá místa systému nebo varovat před nebezpečím pozdního dokončení a dodání části opravovaných jednotek tramvají nebo kolejových vozidel. V případě chybějících dílů, nutných pro kompletaci, velmi záleží na efektivní interní komunikaci. I zde je nutno uplatnit ukazatele KPI. Role úseku nákupu a jejich vztahy s jednotlivými dodavateli je zde klíčová. I jedna chybějící součást může zapříčinit skluz dodávky velkého kontraktu. Zdržení může zákazníkovi

způsobit velké problémy a penalizace, která by mohla velmi nepříznivě poznamenat ekonomiku obchodní společnosti.

Cílem je vždy snižovat náklady. Nesmí to však znamenat snížení kvality výroby a poskytování služeb. Vždy musí být zachováno dobré jméno společnosti v očích zákazníka a minimum reklamací a servisních zásahů.

4.19 Tvorba kalkulací v obchodní společnosti

Samostatnou kapitolou je tvorba kalkulací jako nástroje řízení vynaložených nákladů. Jedná se o jednu ze složek manažerského účetnictví. Společnost vytváří operativní předběžnou kalkulaci a předkládá ji ve schvalovacím procesu k odsouhlasení odpovědným manažerům. Stanovuje ji před započítáním práce na výrobní zakázce. Interně členěná kalkulace obsahuje složitou strukturu a celou řadu kalkulačních vzorců. Vychází z norem spotřeby času a pracnosti, již realizovaných srovnatelných kontraktů, odhadů a plánu režijních nákladů. Cílem je zjistit výši nákladů na výrobu kalkulační jednotice a rentabilitu zakázky.

Výslednou kalkulaci společnost sestavuje na konci výrobní zakázky. Objeví se v ní skutečně vynaložené náklady na kalkulační jednotici produkce. Odpovídajícími podklady je v tomto případě zejména vnitropodnikové účetnictví a záznamy z výrobního procesu.

V předložené nabídce zákazník nevidí celou strukturu nákladů společnosti, z kterých je vytvořena. Musí však obsahovat náklady na administrativní, obchodní a výrobní činnost. Je nutno vycházet i z normativů a klíčů. Do kalkulace jsou započteny náklady napříč všemi úseky společnosti, které se podílí jakoukoli mírou na prováděných výkonech. Náklady každého z úseků se sečtou a dělí se pracovním fondem hodin zaměstnanců, podílejících se na zakázce.

Pro příklad uvádí autorka diplomové práce modelovou situaci, kdy náklady výrobního úseku dosáhly 10 milionů Kč a pracovní fond byl 500 hodin. Podílem 10 milionů Kč a 500 hodin byla stanovena sazba na hodinu výrobního dělníka. A obdobný postup je dle zjištění zvolen u všech ostatních úseků. Jednotlivé hodinové sazby se potom účtují do projektu.

Odpracované hodiny zaměstnanců na konkrétním projektu nejsou při tvorbě kalkulace oceněny pouze hrubou mzdou včetně sociálního a zdravotního pojištění. Ale zmíněná hodinová sazba v sobě zahrnuje jak tuto složku, tak spotřebu ochranných

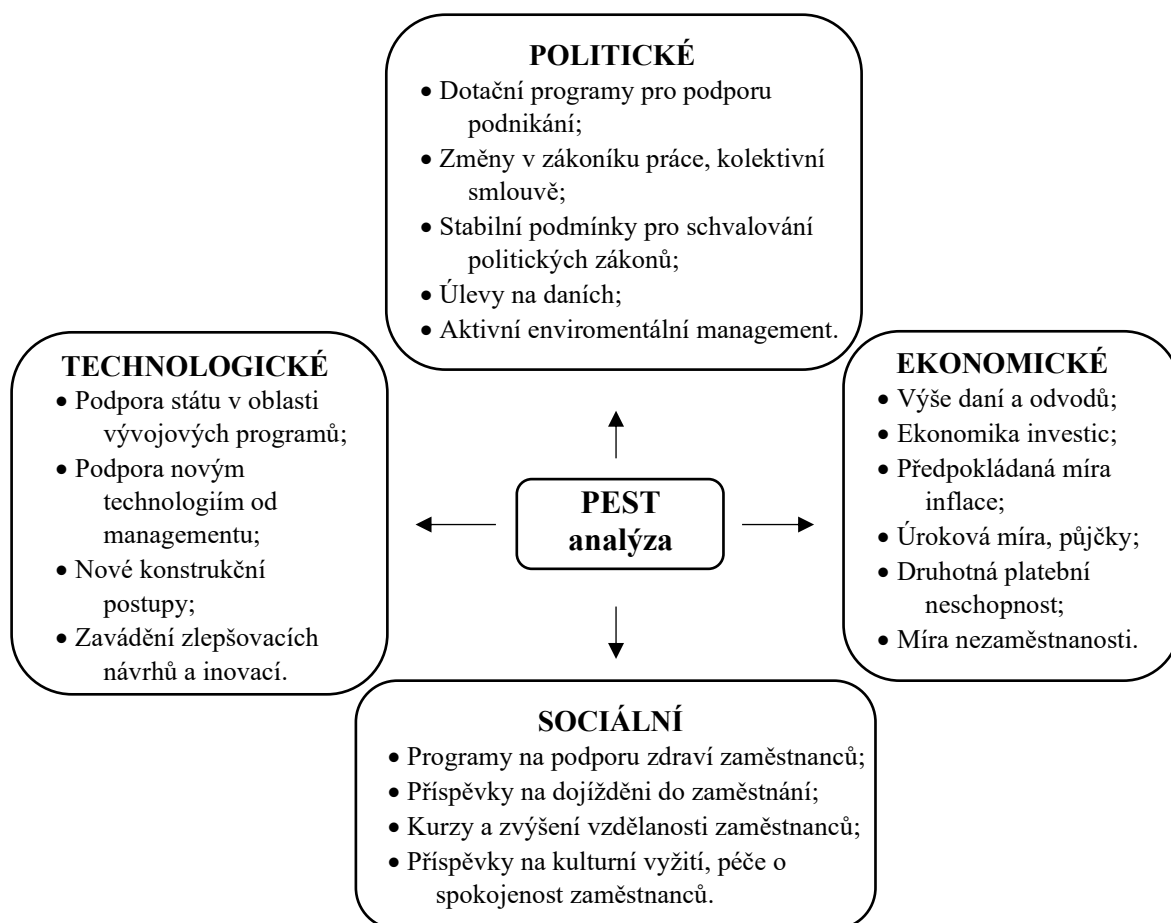
pomůcek, spotřebu energií, alokovanou spotřebu odpisů výrobního zařízení apod. Takže při nákladech hrubých mezd na zaměstnance ve výši 300 Kč na hodinu jeho sazba, včetně ostatních nákladů, dosáhne výše 650 Kč/hod. Proto obchodní společnost věnuje velkou pozornost utajení svého know-how. Vlivem podmínek na trhu a konkurenčního prostředí spolu s metodikou a tvorbou kalkulací podléhá přísnému utajení. Pokud by hrozil při účasti ve výběrovém řízení vlivem výše nabídnuté částky neúspěch a obchodní společnost by měla o tento kontrakt strategický zájem, tak se pokouší zvýšit efektivitu celého procesu eliminací slabých míst tak, aby bylo možno realizovat úsporu na mzdách ve výši 1 %. Problémem může být v tomto případě růst mezd, kdy společnost z důvodu udržení klíčových specialistů a zabránění odlivu zaměstnanců musí přizpůsobit navýšení mezd, obvyklých v oboru a celé ekonomice. Velkou roli hraje i míra inflace, kdy při stejné produkci a zvýšení inflační výše by společnost musela více zatížit cenu materiálů a služeb, který nakupuje, což by adekvátně zvýšilo kalkulaci. Pokud by se míra inflace spojila se zvýšením mezd, tak hrozí riziko výroby bez jakéhokoliv zisku. To by znamenalo pro obchodní společnost v případě kontraktů, realizovaných v dlouhém časovém období, velký problém. A při takovém dlouhodobém trendu i existenční problémy. Při růstu mezd např. o 5 % k dorovnání celostátního průměru a výhledu inflace v predikci 2,8 % za rok by musely být kalkulací stanoveny pro zákazníka ceny za opravy vozidel tak, aby si obchodní společnost uchovala stejnou ziskovost jako doposud, nebo ji zvedli o cca 2 %. Nebo uzavřít se zákazníkem inflační doložku, což ale není v mnoha případech vysoutěžených cen možné. V tomto smyslu jsou controllingovým oddělením vytvářeny studie o bonitě trhů, zákazníků, ziskovosti, příležitostech atd.

Autorka diplomové práce provedla na základě vyhodnocení politických, ekonomických, sociálních a technologických vlivů PEST analýzu (viz schéma 4.3), tedy posouzení vlivu makrookolí. Obchodní společnost má největší konkurenty zejména v regionu od východních Čech po střední Moravu. Při stabilní ekonomické i politické situaci nevidí autorka diplomové práce z tohoto pohledu nějaké zásadní vlivy. Pokud společnost v rámci celé skupiny podnikne aktivity k získání kontraktů např. v Německu, má controllingovými nástroji zanalyzováno, že v praxi a vývoji jsou náklady obdobné, ale velký rozdíl je ve výši mezd. Takže pokud obchodní společnost uspěje a podílela by se na vývoji, tak by mohla své zaměstnance lépe finančně ohodnotit a mít větší zisk, než by tomu bylo při podobné zakázce, získané v rámci České republiky. Pro německého zákazníka to bude znamenat nižší výdaje oproti realizaci v Německu. Společnost se proto

snaží vyvíjet aktivity v těchto teritoriích. Samozřejmě za předpokladu splnění legislativních podmínek dané země.

Autorkou diplomové práce vypracovaná PEST analýza obsahuje významné makroekonomické ukazatele. Mohla by být rovněž vytvořena s přesahem do oblasti marketingové analýzy trhu. Pokud bude tuto analýzu provádět controllingové oddělení společnosti v rámci své strategie a predikce budoucnosti, doporučuje autorka provést obsáhlejší analýzu, v které nebude eliminovat i dříve odmítnuté faktory. Tyto však mohou mít v budoucnu vysokou prioritu ve společnosti. Zvláště pokud narazí na nějakou nepředpokládanou, zvláštní oblast s odlišným průběhem událostí oproti očekávání. Použít tedy více vlivů a vytvořit hlubší analýzu, kterou nemohla autorka diplomové práce provést vzhledem k tomu, že s některými oblastmi nebyla seznámena do hloubky.

Schéma 4.3 PEST analýza obchodní společnosti



Zdroj: vlastní zpracování

4.20 Analýza životního cyklu výrobku

Analýza životního cyklu výrobku je v podmínkách společnosti, kterou měla autorka diplomové práce možnost poznat, složitý proces. Odpovědní zaměstnanci mají určen rozsah vstupů a výstupů, kterými se musí zabývat při vypracování systematického postupu Life Cycle Assessment, (dále jen LCA), který vyžaduje realizovat rozbory dopadu produktů na životní prostředí. Je nutno předložit velké množství materiálových a bezpečnostních listů k materiálovým vstupům, omezit nežádoucí jevy výrobního procesu, včetně fáze servisu.

Bod zvratu v prostředí obchodní společnosti by nastal v případě takového množství produkce, při kterém by nevznikl žádný zisk ani ztráta. V takové situaci se tržby za zakázky rovnají vynaloženým nákladům. Společnost a její controllingové oddělení provádí celou řadu prognóz a modeluje různé scénáře vývoje mezd a inflace v budoucnu. Obvykle lze provádět takové prognózy na dobu pěti let, kdy se rostoucí mzdy dostanou na takovou úroveň, že tržby pokryjí sice všechny náklady, ale kontrakt nebude generovat žádný zisk. Je nutno, aby společnost byla na takové situace připravena a dokázala na negativní vývoj reagovat připravenými opatřeními. Z negativních jevů musí vyplynout priority záměru budoucího vývoje obchodní společnosti.

Autorka diplomové práce v tomto případě doporučuje společnosti provádět častěji analýzu životního cyklu, aby nedošlo nekontrolovaně k nežádoucí situaci, kdy již nelze provést nápravná opatření. Pokud obchodní společnost zaměstnává tři sta výrobních dělníků, je na místě zamyslet se nad vyšším stupněm mechanizace nebo robotizace jednotlivých pracovních činností. Pokud společnost použije investiční prostředky na nákup automatizace nebo robotů, přineslo by to eliminaci vývoje mzdových nákladů, sofistikovanější práci a možnost poskytovat méně zaměstnancům vyšší motivační prémie. Nevýhodou je zde skutečnost, že obchodní společnost nepoužívá mnoho operací, které by bylo možno jednoduše mechanizovat.

V případě určení bodu zvratu lze graficky znázornit bod, v kterém se protínají náklady s výnosy. Do celkových nákladů jsou započítány jak fixní, tak variabilní. Průsečíkem přímky nákladů a výnosů je bod zvratu. Controllingové oddělení obchodní společnosti tuto analýzu dle zjištění autorky diplomové práce neprovádí u každé zakázky. Je to dáno zejména zakázkovou výrobou. Objednávky jsou velmi často realizovány dle přesné specifikace zákazníka, tedy vznikají originální jedinečné výrobky, které se často obměňují.

5 Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo popsat, analyzovat a zhodnotit používané controllingové nástroje. V rámci jeho plnění byla uvedena celá řada praktických příkladů s provedenými analýzami a doporučeními ke zlepšení. Kurzívou v textu autorka popsala a zhodnotila vybrané činnosti, doplnila je o své postřehy, jak efektivně controlling pracuje.

Autorka diplomové práce měla možnost zblízka nahlédnout do problematiky controllingu a sledovat zaujetí controllerů pro svoji práci. Obchodní společnost si je vědoma významu této činnosti, proto má ve své organizační struktuře controllingový útvar začleněn a jeho výstupům ve formě výkazů věnuje mimořádnou pozornost. Jejich prostudováním splnila autorka diplomové práce další cíl, a to seznámit se s využíváním jednotlivých činností controllingu napříč jednotlivými úseky společnosti.

Controlling již dávno není jen pouhým módním trendem. Velmi rychle si našel své pevné místo i v obchodní společnosti, kde autorka diplomové práce měla možnost získat praktické zkušenosti s fungováním controllingu. Stal se zde nástrojem pro zajištění kvalitního řízení na daleko vyšší úrovni, než tomu bylo dříve. Z počátku však bylo nutné všechny jeho nástroje uživatelům srozumitelně objasňovat, aby je mohli efektivně využívat.

V průběhu spolupráce s obchodní společností autorka diplomové práce zjistila, že společnost nemá vypracovanou vnitropodnikovou směrnici Controlling. Tato situace byla vhodnou příležitostí takovou směrnici na základě svých předešlých zkušeností z předchozích praxí navrhnout. Autorka tím chtěla splnit další z cílů diplomové práce a nabídnout ji jako nástroj pro vylepšení fungování controllingových procesů. Cílem vytvoření směrnice byla snaha autorky, aby byly klíčové činnosti popsány na jednom místě, byly vodítkem k jednoznačné interpretaci jednotlivých pojmů a správné orientaci v controllingové problematice v podmínkách obchodní společnosti.

Autorka diplomové práce se v praxi přesvědčila o tom, že správně vykonávaný controlling dokáže obchodní společnosti velmi pomoci, posílí její situaci na trhu a posune ji do elitní společnosti těch nejlepších na trhu, kteří udávají směr v oboru.

V obchodní společnosti je zřetelně patrné, že je zde kladen velký důraz na správné provádění finanční analýzy jako významného nástroje pro správná rozhodnutí vrcholového managementu. Při tvorbě plánů, výkazů a analýz je vyžadována vysoká míra

přesnosti, včasnosti a věčnosti. Proto se autorka diplomové práce ve společnosti setkala s velmi pečlivým přístupem k vykazování. Controllery, s kterými mohla pracovat, hodnotí jako komunikačně a prezentačně velmi zdatné, s širokou znalostí vnitropodnikových procesů. Jejich postavení ve společnosti je velmi prestižní, odpovídá důležitosti a odpovědnosti funkce. Svoje odborné znalosti účetních postupů a nástrojů mají v praxi mnohokrát ověřené, mají výborný přehled a odhad. Svoje data mají zabezpečena proti ztrátě a zneužití a vydávají je jen do správných rukou. Kdyby si totiž controller řádně nezkontroloval údaje, které vykazuje, způsobil by tím velké škody. Musí plnit své úkoly nezávisle a objektivně informovat o dosažených finančních výsledcích s minimální odchylkou i za cenu toho, že by nebyly naplněny finanční cíle obchodní společnosti. Pro autorku diplomové práce bylo užitečné a přínosné v několika případech sledovat, jak oddělení controllingu hodnotilo shodu plánovaných kritérií s těmi skutečnými. Jak operativně reagovalo na změny. Ukázalo se, že posuzuje své procesy a analýzy podobně kriticky, jak to žádá od specialistů jednotlivých úseků. Autorka diplomové práce byla svědkem věcných diskusí o efektivitě společnosti a správnosti zvolených cest k realizaci vytýčených cílů. Takto autorka splnila vytýčený cíl, poznat tuto profesi a osobnosti zblízka a kladně hodnotila provázanost jednotlivých činností při sdílení informací a analyzovaných dat napříč úseky.

V praktické činnosti obchodní společnost používá nástroje cílových ukazatelů výkonnosti a snaží se zapojovat do spolurozhodování a s tím spojené odpovědnosti i další zaměstnance úseků. A to zejména ty, kteří mají vliv na splnění jednotlivých ukazatelů a dokonale znají prostředí svých útvarů. Mohou tedy významně přispět k vyšší produktivitě a efektivitě. Autorka diplomové práce se také snažila v tomto ohledu pomoci a doporučila obchodní společnosti svoje poznatky ke zlepšení. Některé zmiňuje v popisu a zhodnocení diplomové práce, s některými seznámila ústně tým controllerů. Vycházela při tom z vědomostí a znalostí, získaných v době svého studia. Přála by si, aby našly uplatnění v jejich činnosti.

Autorka diplomové práce provedením SWOT analýzy a zveřejněním závěrů provedené PEST analýzy naplnila další cíl praktické části. Rovněž si v praxi ověřila funkčnost teoretických definic a zjistila, které z nich fungují, a které se musí přizpůsobit interním podmínkám.

Autorka diplomové práce sledovala úsilí při tvorbě a kontrole reportingu. Spočívalo v tom, že byla kontrole podrobena každá kolonka, každé číslo. Nad každým

výkazem controlleři přemýšleli a několikrát se vraceli zpět při kontrole a provázanosti ukazatelů s reportovaným obdobím. Je to jejich vizitka a vodítko pro mateřskou společnost. Obsahují informace o tom, jak se společnosti daří. Nevyhýbali se ani tématům, co musí změnit, aby společnost fungovala v budoucnu lépe, protože vždy je prostor pro trvalé zlepšování. Tím byl naplněn další z cílů diplomové práce, a to praktické potvrzení skutečnosti, že kvalitně prováděný controlling je schopen zabezpečit zdravý a bezproblémový chod společnosti pomocí schopností předvídat, reagovat, koordinovat.

Podle názoru autorky diplomové práce by měli controlleři obchodní společnosti více používat ukazatele KPI. Moderní controlling je totiž svojí náplní právě o kontrole a řízení, tedy pokud možno o každodenním používání KPI. Podle názoru autorky diplomové práce by si ale vždy měli controlleři zachovat možnost kritického nadhledu a schopnost promítnout do papírových předpokladů zdravý rozum, samozřejmě za předpokladu značné míry důvěry od svých nadřízených.

Seznam použité literatury

Odborná kniha

- [1] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 816 s. ISBN 978-80-7357-035-4.
- [2] ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling – koncepce a nástroje*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.
- [3] KAPLAN, Robert S. a David P. NORTON. *Balanced Scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku*. 5. vyd. Praha: Management Press, 2007. 267 s. ISBN 978-80-7261-177-5.
- [4] KUBÍČKOVÁ, Dana a Irena JINDŘICHOVSKÁ. *Finanční analýza a hodnocení výkonnosti firmy*. Praha: C.H. Beck, 2015. 368 s. ISBN 978-80-7400-538-1.
- [5] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012, 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [6] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
- [7] PARMENTER, David. *Key performance indicators: developing, implementing, and using winning KPIs*. Third edition. Hoboken: Wiley, 2015. 407 p. ISBN 978-1-118-92510-2.
- [8] RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2019. 160 s. ISBN 978-80-271-2028-4.
- [9] VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 357 s. ISBN 80-7259-032-4.
- [10] WAGNEROVÁ, Irena. *Hodnocení a řízení výkonnosti*. Praha: Grada Publishing, 2008. 128 s. ISBN 978-80-247-2361-7.
- [11] WAGNER, Jaroslav. *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada Publishing, 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2924-4.

Elektronické dokumenty a ostatní

- [12] ALTAXO. *Analýza prostředí (příležitosti a hrozby)* [online]. Altaxo. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/provoz-firmy/management/rizeni-podniku/analiza-prostredi-prilezitosti-a-hrozby>

- [13] ASYSTEMS. *Benchmarkové studie* [online]. Asystems. Dostupné z: <https://cz.asystems.as/sluzby-produkty/benchmarkove-studie/>
- [14] ATSGLOBAL. *Řízení životního cyklu výrobku – PLM* [online]. Ats-global. Dostupné z: <https://www.ats-global.com/cs/know-how/rizeni-zivotniho-cyklu-vyrobk-plm/>
- [15] BUSINESSINFO. *Specifické metody marketingové situační analýzy* [online]. Businessinfo [13.11.2009]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/metody-marketingove-situacni-analyzy-2/>
- [16] BUSIESSINFO. *Podnikatelský plán a strategie* [online]. Businessinfo [20.10.2012]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/podnikatelsky-plan-a-strategie/>
- [17] CAFIN. *Co musí umět skvělý controller z pohledu ředitele podniku* [online]. Cagin. Dostupné z: https://cagin.cz/wp-content/uploads/2017/05/CAFINews_2_2015_listovaci.pdf
- [18] CONSULTING PLUS. *Controllingové nástroje* [online]. Controlling plus. Dostupné z: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>
- [19] CONTROLLING. *Controller-institut* [online]. Controlling. Dostupné z: <https://www.controlling.cz/o-nas/controller-institut/>
- [20] ČESKÝ FINANČNÍ A ÚČETNÍ ČASOPIS. *Aktuální požadavky na profesní kompetenci controllerů v České republice* [online]. Český finanční a účetní časopis. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/12>
- [21] EDULAM. *Strategické řízení firmy* [online]. Edulam. Dostupné z: <http://www.edulam.cz/wp-content/uploads/2018/11/Strategick%C3%A9-%C5%99%C3%ADzen%C3%AD-firmy.pdf>
- [22] ENGLISHEDITORIALSERVICES. *GAP analýza* [online]. Englisheditorial services [5.2.2016]. Dostupné z: <http://www.englisheditorialservices.com/index.php?q=en/totd&trydate=5-Feb-2016>
- [23] FINANČNÍ MANAGER. *Controlling se musí dívat do budoucnosti* [online]. Finanční manager. Dostupné z: <http://www.financnimanager.cz/controlling-se-musi-divat-do-budoucnosti/>
- [24] IS.MENDULU. *E-knihovna – opory* [online]. Ismendelu. Dostupné z: https://is.mendelu.cz/eknihovna/opory/zobraz_cast.pl?cast=95
- [25] NEWS CAFIN. *Začátky controllingu v česku aneb jak to bylo* [online]. News cagin [19.11.2014]. Dostupné z: <https://news.cagin.cz/rozhovor/zacatky-controllingu-v-cesku-aneb-jak-to-byloprof-bohumil-kral>
- [26] QMPROFI. *Charakteristické rysy strategických procesů a principy strategického myšlení* [online]. Qmprofi [11.1.2007]. Dostupné z: <https://www.qmprofi.cz/33/charakteristicke-rysy-strategickych-procesu-a-principy-strategickeho-mysleni->

uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtBrZFPeAlachPw8m9rR2LqMB8q2Z8oGS
Q/

- [27] STRATTAX. *Úspory z rozsahu a efekty zkušební křivky* [online]. Strattax. Dostupné z: http://strattax.cz/vauteorie/_method/M18_zkus.html

Seznam zkratek

a.s.	Akciová společnost
Backlog	Jisté zakázky s již podepsanými smlouvami
BBP	Nejlepší provozní praktiky
BCG	Bostonská mezinárodní společnost
BSC	Systém strategického řízení a měření efektivity společnosti
BRM report	Měsíční reporting, v kterém se provádí sledování aktivity a fakturace zákazníků
Cash-flow	Výkaz o peněžních tocích
ČSN EN ISO 9001	Certifikát managementu jakosti dle normy ČSN EN 9001
ČSN EN ISO 14001	Systém enviromentálního managementu
EBIT	Ukazatel zisku před odečtením úroků a daní
EU	Evropská unie
GAP analýza	Analýza tržních mezer
GDPR	Obecné nařízení o ochraně osobních údajů
Ha	Hektar
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IT	Informační technologie
Kč	Česká koruna
KPI	Klíčové ukazatele výkonnosti
KRI	Klíčové ukazatele výsledků
KPMG Česká republika, s.r.o.	Celosvětová síť poradenských společností, poskytujících služby v oblasti auditu, daní a poradenství
Know-how	Popis technologických a informačních předpokladů a znalostí pro určitou činnost
LCA	Systematický postup Life Cycle Assessment
MSV Brno	Mezinárodní strojírenský veletrh Brno

OR	Obchodní případy nepotvrzené, v jednání, s určitou mírou nejistoty
PEST analýza	Politická, ekonomická, sociální a technologická analýza
PI	Ukazatel výkonnosti
PLM	Životní cyklus výrobku
Pravidlo SMART	Specifický, měřitelný, dosažitelný, reálný a časově omezený
RI	Ukazatele výsledku
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
SWOT analýza	Analýza silných a slabých stránek, příležitostí a ohrožení
TÜV SÜD	Technischer Überwachungs-Verein (Technické kontrolní sdružení) – certifikační společnost

Seznam grafů, schémat a tabulek

Grafy

Graf 4.1	Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2017
Graf 4.2	Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2018
Graf 4.3	Tržby celkem v tis. Kč za období 2015 – 2018
Graf 4.4	Hospodářský výsledek po zdanění v tis. Kč za účetní období 2015 – 2018

Schémata

Schéma 4.1	Controlling jako součást finančního úseku obchodní společnosti
Schéma 4.2	Charakteristické vlastnosti a schopnosti controllera
Schéma 4.3	PEST analýza obchodní společnosti

Tabulky

Tabulka 4.1	Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2017
Tabulka 4.2	Doba splatnosti dodavatelských faktur v roce 2018
Tabulka 4.3	SWOT analýza obchodní společnosti
Tabulka 4.4	Plánované a skutečné tržby po projektech v tis. Kč
Tabulka 4.5	Plánovaná a skutečná produktivita práce obchodní společnosti
Tabulka 4.6	Tabulka skutečných interních neshod obchodní společnosti v Kč

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 15. 4. 2020

.....*Lucie Kordasová*.....
Bc. Lucie Kordasová

Seznam příloh

Příloha 1 Porterův model pěti sil

Příloha 2 Portfoliová analýza v symbolech

Příloha 3 Směrnice Controlling